

**„Einflussfaktoren der Anwendung einer Steuerplanung in
kleinen und mittleren Unternehmen“**

**- Eine empirische Analyse der Berücksichtigung von Steuern bei
der unternehmerischen Planung -**

Von der Mercator School of Management, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre,

der Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft (Dr. rer. oec.)

genehmigte Dissertation

von

Dipl.-Kff. Britta Marcinek

aus Bottrop

Referent: Prof. Dr. Volker Breithecker

Korreferentin: Prof. Dr. Annette G. Köhler

Tag der mündlichen Prüfung: 23.07.2012

“A small business is not a little big business”

(Welsh, John A.; White, Jerry F. 1981)

Geleitwort

Kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sind der Motor der deutschen Wirtschaft. Sie sind aber keine verkleinerte Ausführung großer Unternehmen. Sie unterscheiden sich nicht nur hinsichtlich ihrer Mitarbeiterzahl, ihres Umsatzes oder ihres Gewinns, sondern auch daraus resultierend in der organisatorischen Ausgestaltung des KMU, in der gewählten Rechtsform oder aber in der Verteilung von Wissen und in der Beurteilung von Rechnungslegungs- oder Besteuerungsfragen. Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre befasst sich mit den Fragestellungen, die aus der Berücksichtigung steuerrechtlicher Normen in betriebswirtschaftlichen Entscheidungen resultieren. Großunternehmen, insbesondere kapitalmarktorientierte Konzerne, nehmen die durch Ertragsteuern bedingten Auszahlungen wahr, beeinflussen mit ihren Entscheidungen aktiv die Steuerzahlungen und orientieren die Konzernsteuerung u.a. an der Konzernsteuerquote. Inwieweit KMU eine solche steuerinduzierte Vorgehensweise wählen, ob KMU neben institutionellen Fragestellungen, wie die Abgabe und Gestaltung von Unternehmenssteuererklärungen, auch verstärkt personalistische Fragen aus Eigentümersicht, wie die Sicherung deren Altersvorsorge, die Auswirkungen einer Bilanzpolitik auf deren Einkommensteuerbelastungen, die Inanspruchnahme begünstigter Steuersätze nach § 34a EStG usw. gelöst wissen wollen, ist Gegenstand der vorliegenden Dissertationsschrift von *Britta Marcinek*. Sie macht sich zur Aufgabe zu untersuchen, "ob der Einfluss der Besteuerung bei betrieblichen Planungsprozessen und Entscheidungen in KMU berücksichtigt wird" oder anders formuliert, "ob die von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bereitgestellten Gestaltungsempfehlungen für eine rationale Steuerplanung genutzt werden". Die Beantwortung der Frage erfolgt mittels einer fragebogengestützten Primädatenerhebung und -analyse bei KMU.

Empirische Untersuchungen dergestalt sind bereits vorhanden. Zum Einen beziehen sie sich allerdings vielfach auf Großunternehmen, zum Anderen sind sie älteren Datums, was die Ergebnisse gerade vor dem Hintergrund eines höchst volatilen Steuerrechts überholt erscheinen lässt. Angesichts des erheblichen Steueraufkommens, das von KMU zum gesamten Steueraufkommen beigetragen wird, erscheint diese aktuelle wissenschaftliche Lücke als überraschend. Eine empirische Analyse der sog. „Steuerplanung“ von KMU verspricht folglich Erkenntnisse, die sowohl für die betroffenen Unternehmen als auch für den Steuergesetzgeber und die (steuerzahlende) interessierte Öffentlichkeit relevant sein dürften. Hier hilft die Arbeit von *Britta Marcinek* weiter.

Die Arbeit ist entstanden während der Tätigkeit von *Britta Marcinek* in einem aus EU-Mitteln geförderten Gründungsprojekt an der Universität Duisburg-Essen mit Namen „sbm – small business management“ (Co-Finanzierungen haben die Sparkasse Duisburg, die Volksbank Rhein-Ruhr und Warth & Klein AG, Düsseldorf geleistet). Die in diesem Projekt entwickelte Sensibilität für Fragestellungen von KMU sind hilfreich für die Verfasserin und helfen den Lesern dieser Schrift, der ich eine gewogene Aufnahme in der Fachwelt wünsche.

Duisburg im Februar 2013

Volker Breithecker

Vorwort

Steuerplanung ist ein Teilgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In der Literatur wurden steuerliche Zielsetzungen und Planungsfragen umfassend theoretisch behandelt. Einzig die empirische Analyse dieser Ausführungen und der Bezug zu kleinen und mittleren Unternehmen stellen eine Forschungslücke dar. Die Arbeit versucht im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einen Beitrag in dieser Hinsicht zu leisten, indem die Relevanz der Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen aufgezeigt wird. Dabei stand die Frage, ob eine Anwendung der Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen überhaupt stattfindet und welche persönlichen, unternehmensinternen und unternehmensexternen Faktoren einen Einfluss auf die Entscheidung zur Berücksichtigung von Steuern bei unternehmerischen Handlungsoptionen ausüben im Fokus der Betrachtung.

Die vorliegende Arbeit ist während meiner Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre des Departments Accounting and Finance der Mercator School of Management an der Universität Duisburg-Essen entstanden. Angeregt wurde diese Arbeit von Herrn Prof. Dr. Volker Breithecker, der sie auch als Erstgutachter betreut hat. An dieser Stelle möchte ich ihm herzlich für die Möglichkeit der Promotion und vor allem für die Möglichkeit während dieser Zeit in dem wunderbaren Existenzgründungsprojekt „small business management“ (sbm) mitzuwirken danken. Die Tätigkeit im sbm-Projekt hat mir viel Freude bereitet und wird mir ein unvergessliches Erlebnis bleiben. Die freie und vielseitige Arbeit bot mir die Gelegenheit, mich fachlich und persönlich weiter zu entwickeln.

Mein Dank gilt weiterhin Frau Prof. Dr. Annette G. Köhler für die freundliche Bereitschaft zur Übernahme des Zweitgutachtens und der IHK Duisburg für die Hilfestellung bei der Ermittlung der Stichprobe.

Es gebührt vielen weiteren Personen an dieser Stelle mein Dank, die mich auf dem Weg zum Gelingen dieser Arbeit begleitet haben. Insbesondere sind hier meine ehemaligen Kolleginnen, Kollegen und studentischen Hilfskräfte an unserem Lehrstuhl zu nennen. Dank gilt Ihnen nicht nur für ihre Hilfe bei Fragen und Diskussionen, der Entlastung durch die Übernahme zahlreicher formaler Kopier- und Recherchearbeiten und für die Hilfe bei der Durchführung der empirischen Untersuchung (insbesondere bei der Kuvertierung von 4.000 Briefen!), sondern auch für zahlreiche freundschaftliche Momente.

Auch meinen Freunden gebührt für Ihre umfassende Unterstützung und ihre zahlreichen aufmunternden Worte mein Dank. In der Hoffnung, dass man es mir verzeihen möge, dass ich mich nicht bei allen lieben Menschen, die mich begleitet haben an dieser Stelle bedanken kann, möchte ich einige Personen besonders hervorheben:

Mein besonderer Dank gilt Dipl. Ök. Kevin Alfuth. Während unserer gemeinsamen Zeit an der Mercator School of Management – die glücklicherweise auch schon das Studium umfasste – hat er mich bei der Erstellung dieser Arbeit als Freund und

Vorwort

konstruktiver Gesprächspartner mit wertvollen methodischen Anregungen und Diskussionen außerordentlich unterstützt. Er hatte stets ein offenes Ohr für mich und stand mir fortwährend mit Rat und Tat zur Seite. Aber auch die unzähligen Eiskugeln, literarische Kaffee und die niemals zur Einigung führenden politischen Diskussionen zur Aufmunterung und Ablenkung sollen hier Erwähnung finden. Es ist eine Freundschaft entstanden, die die Jahre an der Universität Duisburg-Essen unvergessen machen.

Herzlich bedanken möchte ich mich speziell auch bei meiner Freundin und Kollegin Frau M.Sc. Nathalie Kröll, die es mit mir zusammen in einem Büro ausgehalten hat. Für ihre tatkräftige Unterstützung und mehr noch für eine wunderbare, vertrauensvolle und kreative Zusammenarbeit im sbm-Projekt bin ich Ihr zu Dank verpflichtet. Wir haben uns fortwährend wunderbar ergänzt und auf den anderen verlassen können. Eine Zusammenarbeit wie diese ist nur schwer zu finden.

Für zahlreiche kritische, ausgesuchte und stets hilfreiche Anregungen und Diskussionen im Hinblick auf die empirische Untersuchung und die statistische Auswertung danke ich herzlichst und in großem Maße Herrn Dr. Rolf Otte. Ebenso gilt mein Dank Herrn Dipl.-Kfm. Alexander Hoffmann, der mir geduldig zahlreiche Fragen beantwortet hat. Für die mehr als gelungene Umsetzung des Fragebogens in das passende Layout möchte ich zudem der Rheinschafe GmbH meinen Dank aussprechen.

Inniger Dank gebührt meinem Lebensgefährten Timo Gigowski für seine unaufhörliche moralische und ermutigende Unterstützung, für die aufbauenden und ermunternden Worte, die mir die Kraft gegeben haben, die Arbeit zu Ende zu führen. Aber auch für die Geduld und das Verständnis fehlender gemeinsamer Freizeit und meiner Launen in Situationen der Bearbeitung, die sich als schwerfällig erwiesen.

Meinen Eltern Anita und Günter Marcinek gebührt schließlich mein größter Dank. Sie gaben mir jederzeit den nötigen Rückhalt und glaubten stets an mich. Auf jede erdenkliche Weise haben Sie mich unterstützt und auf meine Fähigkeiten vertraut. Ohne ihren Zuspruch und ihre Hilfe wäre diese Arbeit nicht möglich gewesen. Mit tief empfundener Dankbarkeit und Liebe widme ich Ihnen diese Arbeit.

Bottrop, im Februar 2013

Britta Marcinek

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	I
Vorwort	III
Inhaltsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Symbolverzeichnis	XXI
Abbildungsverzeichnis	XXIII
Tabellenverzeichnis	XXVII

ERSTER TEIL: EINFÜHRUNG

1 Einleitung	1
1.1 Einführung und Problemstellung	1
1.2 Stand der bisherigen empirischen Forschung.....	2
1.3 Zielsetzung und methodisches Vorgehen.....	12
1.4 Aufbau der Arbeit.....	13
2 Kleine und mittlere Unternehmen	16
2.1 Definition und Abgrenzung.....	16
2.2 Wirtschaftliche Bedeutung.....	23
2.3 Zwischenergebnis.....	25

ZWEITER TEIL: THEORETISCHE GRUNDLAGEN

3 Konkretisierung einer Steuerplanung in KMU	29
3.1 Definition und Einordnung der Steuerplanung	29

Inhaltsverzeichnis

3.1.1	Begriff der Steuerplanung.....	29
3.1.2	Steuerplanung als Teilgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ...	32
3.1.3	Steuerplanung als ökonomischer Entscheidungsprozess.....	36
3.1.4	Steuerplanung als Ziel und Aufgabe der Unternehmung.....	46
3.2	Zwischenergebnis.....	48
3.3	Entscheidungsparameter der Steuerplanung	50
3.3.1	Systematisierung von Entscheidungen unter Steuereinfluss	50
3.3.2	Kategorisierung anhand unterschiedlicher Tätigkeitsfelder	54
3.3.2.1	Möglichkeiten der Kategorisierung.....	54
3.3.2.2	Rechtsform- und Standortwahl.....	57
3.3.2.2.1	Steuerplanung bei der Rechtsformwahl	57
3.3.2.2.2	Steuerplanung bei der Standortwahl	66
3.3.2.3	Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsplanung	69
3.3.2.3.1	Steuerplanung bei Investitionsentscheidungen	69
3.3.2.3.2	Steuerplanung bei Finanzierungsentscheidungen	72
3.3.2.3.3	Steuerplanung bei der Gewinnermittlung	81
3.3.2.4	Unternehmensnachfolge.....	85
3.4	Zusammenfassung.....	90
4	Einflussfaktoren der Steuerplanung.....	92
4.1	Personenbezogene Einflussfaktoren.....	93
4.2	Unternehmensinterne Einflussfaktoren	95
4.2.1	Betriebsgröße	95
4.2.2	Unternehmensführung.....	96

Inhaltsverzeichnis

4.2.3 Informationsbasis	98
4.2.4 Delegation	99
4.2.5 Art und Fristigkeit der Entscheidung	101
4.3 Unternehmensexterne Einflussfaktoren	102
4.4 Abschließender Überblick der Hypothesen	104

DRITTER TEIL: EMPIRISCHE UNTERSUCHUNG

5 Empirisches Forschungsdesign	109
5.1 Methoden der empirischen Forschung	109
5.2 Konzeptualisierung und Operationalisierung der Variablen	110
5.2.1 Konkretisierung der Anwendung der Steuerplanung	111
5.2.2 Konkretisierung der Einflussfaktoren	114
5.2.2.1 Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund	114
5.2.2.2 Betriebsgröße	117
5.2.2.3 Unternehmensführung	118
5.2.2.4 Informationsbasis	118
5.2.2.5 Delegation	120
5.2.2.6 Art und Fristigkeit der Entscheidung	124
5.2.2.7 Wahrnehmung der Komplexität	125
5.2.3 Abschließende Übersicht des Messmodells	128
5.3 Aufbau des Fragebogens	129
5.4 Methodik der Datenerhebung	131
5.4.1 Grundgesamtheit und Stichprobe	131
5.4.2 Datenerhebungstechnik	133

Inhaltsverzeichnis

5.4.3	Pretest.....	135
5.4.4	Auswahl des Erhebungszeitraums und Betrachtung der Rücklauf- quoten	138
6	Präsentation und Interpretation der Ergebnisse.....	140
6.1	Darstellung der Datenbasis.....	140
6.1.1	Darlegung der Stichprobenstruktur.....	140
6.1.2	Abbildung einzelner Fragestellungen	144
6.1.2.1	Häufigkeit und Wichtigkeit der Steuerintegration	145
6.1.2.2	Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern.....	150
6.1.2.3	Finanzierungsplanung unter Berücksichtigung von Steuern.....	151
6.1.2.4	Gewinnermittlungsplanung	155
6.1.2.5	Unternehmensnachfolgeplanung unter Berücksichtigung von Steuern.....	155
6.1.2.6	Steuerliche Zielvorgaben.....	158
6.2	Methodenwahl und Vorgehensweise.....	160
6.2.1	Allgemeine Vorbemerkung.....	160
6.2.2	Grundlegendes zu den verwendeten Analysemethoden	162
6.3	Ergebnisse der Datenanalysen.....	166
6.3.1	Faktoranalytische Ergebnisse der Anwendung der Steuerplanung.....	166
6.3.1.1	Häufigkeit der Steuerintegration	166
6.3.1.2	Tiefe der Steuerintegration.....	168
6.3.1.2.1	Rechtsformwahl unter Steuereinfluss.....	168
6.3.1.2.2	Standortwahl unter Steuereinfluss.....	169
6.3.1.2.3	Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern.....	171

Inhaltsverzeichnis

6.3.1.2.4 Unternehmensnachfolgeplanung unter Steuereinfluss	172
6.3.1.3 Steuerintegration im Zielsystem.....	174
6.3.1.4 Überblick der extrahierten Faktorenstrukturen	176
6.3.2 Faktoranalytische Ergebnisse der Einflussfaktoren.....	181
6.3.2.1 Personenbezogene Einflussfaktoren.....	181
6.3.2.2 Unternehmensinterne Einflussfaktoren	182
6.3.2.2.1 Informationsbasis	182
6.3.2.2.2 Delegation	184
6.3.2.2.3 Art und Fristigkeit der Entscheidung	185
6.3.2.3 Unternehmensexterne Einflussfaktoren	186
6.3.2.4 Überblick der extrahierten Faktorenstrukturen	188
6.3.3 Resultate der multiplen Regressionsanalysen.....	190
6.3.3.1 Häufigkeit der Steuerintegration	190
6.3.3.2 Tiefe der Steuerintegration.....	192
6.3.3.2.1 Rechtsform- und Standortwahl.....	192
6.3.3.2.2 Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern.....	194
6.3.3.2.3 Unternehmensnachfolgeplanung unter Berücksichtigung von Steuern.....	195
6.3.3.3 Steuerintegration im Zielsystem.....	197
6.3.3.4 Prüfung der Regressionsvoraussetzungen.....	198
6.3.3.4.1 Linearität des Modells	198
6.3.3.4.2 Erwartungswert der Residuen	199
6.3.3.4.3 Fehlende Autokorrelation.....	199
6.3.3.4.4 Homoskedastizität	200
6.3.3.4.5 Fehlende Multikollinearität	200

Inhaltsverzeichnis

6.3.3.4.6 Normalverteilung der Residuen.....	201
6.4 Limitationen	201
6.4.1 Statistische Limitationen.....	201
6.4.2 Sonstige Limitationen	203
6.5 Zusammenfassende Darstellung der empirischen Ergebnisse	203
6.5.1 Empirisches Forschungsdesign.....	204
6.5.2 Grundsätzliche Anwendung einer Steuerplanung in KMU	204
6.5.3 Direktionale Zusammenhangsanalysen	205
 <u>VIERTER TEIL: SCHLUSSBETRACHTUNG</u> 	
7 Schlussfolgerungen	213
7.1 Fazit und Implikationen.....	213
7.2 Ausblick.....	214
 Literaturverzeichnis	 216
Verzeichnis sonstiger Quellen	250
Rechtsprechungsverzeichnis.....	254
Anhang	255
Anhang A: Liste der Industrie- und Handelskammern in NRW	255
Anhang B: Fragebogen	256
Anhang C: Anschreiben.....	264
Anhang D: Erinnerungsschreiben.....	265
Anhang E: Explorative Faktorenanalyse der Anwendung der Steuerplanung	266
Anhang F: Faktorenanalysen zweiter Ordnung	293

Inhaltsverzeichnis

Anhang G: Verteilung der Faktoren zur Anwendung der Steuerplanung	298
Anhang H: Explorative Faktorenanalyse der Einflussfaktoren	301
Anhang I: Ergänzende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen	327

Abkürzungsverzeichnis

A

a. A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AfA	Absetzungen für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
ASU	Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e.V.
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen

B

betriebl.	betrieblich
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMBF	Bundesministerium für Bildung und Forschung

Abkürzungsverzeichnis

BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BRH	Bundesrechnungshof
BStBl.	Bundessteuerblatt
bspw.	beispielsweise
Bt-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BverfG	Bundesverfassungsgericht
BWA	Betriebswirtschaftliche Auswertung
BWL	Betriebswirtschaftslehre
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

C

ca.	circa
CEFS	Center for Entrepreneurial and Financial Studies
CG	Corporate Governance
Co.	Compagnie

D

DAX	Deutscher Aktienindex
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation

Abkürzungsverzeichnis

DM	Deutsche Mark
DSGV	Deutscher Sparkassen- und Giroverband
DUV	Deutscher Universitäts-Verlag

E

EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
ErbSt	Erbschaftsteuer
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-E	Einkommensteuergesetz-Entwurf
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
etc.	et cetera
et al.	et alii (und andere)
EU	Europäische Union
EUR	Euro
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell

F

f.	folgend
ff.	fortfolgend
FK	Fremdkapital

Abkürzungsverzeichnis

FN Fußnote

G

GbR Gesellschaft Bürgerlichen Rechts

gem. gemäß

GewSt Gewerbesteuer

GewStG Gewerbesteuergesetz

GG Grundgesetz

GmbH Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbH & Co. KG Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft

GOB Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung

GrEStG Grunderwerbsteuergesetz

H

H Hypothese

Habil. Habilitation

HGB Handelsgesetzbuch

Hrsg. Herausgeber

I

i.d.F. in der Fassung

i.d.R. in der Regel

IDW Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

i.e.S. im engeren Sinne

Abkürzungsverzeichnis

IfM	Institut für Mittelstandsforschung
IFRS	International Financial Reporting Standards
IHK	Industrie- und Handelskammer
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i.S.d.	im Sinne des/der
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiten Sinne

J

JStG	Jahressteuergesetz
------	--------------------

K

Kap.	Kapitel
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KStG	Körperschaftsteuergesetz

L

Lifo	Last in first out
Ltd.	Limited

M

MA	Mitarbeiter
----	-------------

Abkürzungsverzeichnis

MaRisk	Mindestanforderungen an das Risikomanagement
max.	maximal
M.E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
MSM	Mercator School of Management
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen

N

Nachdr.	Nachdruck
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen

O

OHG	Offene Handelsgesellschaft
Ord.	Ordnung

R

R	Richtlinie
Rz.	Randziffer

S

S.	Seite
sog.	sogenannt

Abkürzungsverzeichnis

Sp.	Spalte
StB	Steuerberater
T	
Tab.	Tabelle
U	
u.	und
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliches
UG	Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)
UM	Umsatz
Univ.	Universität
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
V	
Verl.	Verlag
VerÜb	Vermögensübertragung
vgl.	vergleiche
vs.	versus

Z

z.B. zum Beispiel

zugl. zugleich

zzgl. zuzüglich

Symbolverzeichnis

Mathematische Symbole

%	Prozent
Σ	Summe
\neq	ungleich

Lateinische Buchstaben

adj. R^2	adjustiertes Bestimmtheitsmaß
b_i	(nicht standardisierter) Regressionskoeffizient
eV	erwartetes Vorzeichen
F	Test-Statistik
FAK	Faktor erster Ordnung
FAK _{2Ord.}	Faktor zweiter Ordnung
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin-Maß
N	Grundgesamtheit
n	Stichprobengröße
OLS	Ordinary Least Squares (Kleinste Quadrate) (Schätzverfahren)
p	statistische Signifikanz
R	Korrelationskoeffizient
R^2	Bestimmtheitsmaß
VAR	Variable
VAR MA	Variable Mitarbeiter
VAR BS	Variable Bilanzsumme
VAR UF	Variable Unternehmensführung

Symbolverzeichnis

VIF	Variance Inflation Factor
X	Variable „Einflussfaktor“
Y	Variable „Anwendung der Steuerplanung“
z	Test-Statistik

Griechische Buchstaben

α	Achsenabschnitt
β_i	standardisierter Regressionskoeffizient
ε	Residuum

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Aufbau der Arbeit.....	15
Abb. 2: Mittelstand nach quantitativen und qualitativen Definitionsmerkmalen.	23
Abb. 3: Definition der Steuerplanung.	31
Abb. 4: Phasen des steuerlichen Entscheidungsprozesses.	45
Abb. 5: Entscheidungen unter Steuereinfluss.....	51
Abb. 6: Systematisierung der Steuerplanung nach Tätigkeitsfeldern.	55
Abb. 7: Darstellung der Steuerplanung in zeitlicher Hinsicht.	56
Abb. 8: KMU nach Rechtsformen.....	58
Abb. 9: KMU nach Rechtsformen und zugehörigen Umsatzgrößenklassen.....	58
Abb. 10: Verlustverrechnungssystematik im EStG.....	63
Abb. 11: Durchschnittliche Eigenkapitalquoten der KMU und Großunternehmen.....	73
Abb. 12: Anteil der Bankverbindlichkeiten an der Gesamtfinanzierung.	74
Abb. 13: Instrumente der Gewinnermittlungsplanung.	82
Abb. 14: Magisches Viereck der Unternehmensnachfolge.....	86
Abb. 15: Mögliche Einflussfaktoren der Steuerplanung in KMU.	93
Abb. 16: Generischer Ablauf eines Forschungsprojekts.	110
Abb. 17: Konzeptualisierungsstruktur der Anwendung der Steuerplanung.....	112
Abb. 18: Grafische Darstellung des Messmodells.	129
Abb. 19: Ergebnisse des Pretests.....	137
Abb. 20: Rechtsformverteilung der Stichprobe.....	140
Abb. 21: Position der Probanden im KMU.	141
Abb. 22: Charakterisierung der Stichprobe anhand des Merkmals Unternehmensführung.	141
Abb. 23: Wirtschaftszweigverteilung der Stichprobe.	142

Abbildungsverzeichnis

Abb. 24: Illustration der Stichprobe anhand der in KMU vorliegenden Mitarbeiterzahl.	142
Abb. 25: Illustration der Stichprobe anhand des Merkmals Umsatz.....	143
Abb. 26: Illustration der Stichprobe anhand des Merkmals Bilanzsumme.....	144
Abb. 27: Häufigkeit, in der Steuern in der Unternehmensplanung berücksichtigt werden sollten.....	145
Abb. 28: Wichtigkeit der Steuerintegration anhand einzelner Tätigkeitsfelder.....	146
Abb. 29: Häufigkeit, in der Entscheidungen aus steuerlichen Gründen getroffen werden.	146
Abb. 30: Häufigkeit der Steuerintegration in Wirtschaftlichkeitsrechnungen.	147
Abb. 31: Träger steuerlicher Aufgaben.	148
Abb. 32: Gründe für die Vergabe steuerlicher Aufgaben an einen Steuerberater.....	149
Abb. 33: Wahrnehmung des Steuerrechts.	149
Abb. 34: Maßnahmen im Rahmen der Investitionsplanung unter Steuereinfluss.....	150
Abb. 35: Unterlassen einer Investition aus steuerlichen Gründen.	151
Abb. 36: Finanzierungsquellen der befragten KMU.	151
Abb. 37: Aufstellung eines Steuerzahlungsplans.	152
Abb. 38: Planungsrahmen der befragten KMU.....	153
Abb. 39: Bildung einer steuerfreien Rücklage.	153
Abb. 40: Anteil der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung.	154
Abb. 41: Gespräche zur Gestaltung des Gewinns.	155
Abb. 42: Gedanken in Bezug zur Thematik der Unternehmensnachfolge.....	156
Abb. 43: Gespräche mit dem Steuerberater in Bezug zur Unternehmensnachfolge...157	
Abb. 44: Maßnahmen im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung.	158
Abb. 45: Methodischer Analyseplan.	162

Abbildungsverzeichnis

Abb. 46: Zuordnung der extrahierten Faktoren zum Konstrukt „Anwendung der Steuerplanung“	180
--	-----

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Darstellung empirischer Forschungsarbeiten.....	11
Tab. 2: Quantitativer Definitionsansatz des IfM Bonn.	17
Tab. 3: Quantitativer Definitionsansatz der Europäischen Kommission.	18
Tab. 4: Abgrenzung kleiner und mittlerer Betriebe gem. §7g EStG.....	18
Tab. 5: Quantitativer Definitionsansatz gem. dem Schreiben „Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO 2009“.....	19
Tab. 6: Übersicht der Finanzierungsformen.....	73
Tab. 7: Zusammenfassende Übersicht der zu prüfenden Hypothesen.	105
Tab. 8: Zusammenfassung der Operationalisierung der Anwendung der Steuerplanung.....	113
Tab. 9: Konzeptualisierung des Konstrukts Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund.....	115
Tab. 10: Operationalisierung des Konstrukts Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund.....	117
Tab. 11: Konzeptualisierung des Konstrukts Unternehmensgröße.	117
Tab. 12: Operationalisierung des Konstrukts Unternehmensgröße.	118
Tab. 13: Operationalisierung des Konstrukts Unternehmensführung.	118
Tab. 14: Konzeptualisierung des Konstrukts Informationsbasis.....	118
Tab. 15: Operationalisierung des Konstrukts Informationsbasis.	120
Tab. 16: Konzeptualisierung des Konstrukts Delegation.....	120
Tab. 17: Operationalisierung des Konstrukts Delegation.	124
Tab. 18: Konzeptualisierung des Konstrukts Entscheidungsart.....	124
Tab. 19: Operationalisierung des Konstrukts Entscheidungsart.	125
Tab. 20: Konzeptualisierung des Konstrukts Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts.	126

Tabellenverzeichnis

Tab. 21: Operationalisierung der Wahrnehmung des Steuerrechts.....	128
Tab. 22: Aufbau des Fragebogens.....	130
Tab. 23: Ermittlung der Rücklaufquote.....	138
Tab. 24: Darstellung der genannten Gesamtunternehmensziele.	159
Tab. 25: Ziele bei der Gestaltung der Steuerlast.	159
Tab. 26: Rotierte Komponentenmatrix "Häufigkeit der Integration von Steuer".	167
Tab. 27: Rotierte Komponentenmatrix "Rechtsformwahl unter Steuereinfluss".	168
Tab. 28: Rotierte Komponentenmatrix "Standortwahl unter Steuereinfluss".	170
Tab. 29: Hauptkomponentenmatrix "Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern".	171
Tab. 30: Hauptkomponentenmatrix "Begünstigungen".	172
Tab. 31: Rotierte Komponentenmatrix "Unternehmensnachfolgeplanung."	173
Tab. 32: Rotierte Komponentenmatrix "Ziele der Unternehmung"	175
Tab. 33: Überblick der extrahierten Faktoren "Anwendung der Steuerplanung".	177
Tab. 34: Faktorenanalyse zweiter Ordnung "Tiefe der Integration von Steuern".....	178
Tab. 35: Faktorenanalyse zweiter Ordnung "Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem".	179
Tab. 36: Extrahierte Faktoren zweiter Ordnung.....	179
Tab. 37: Rotierte Komponentenmatrix "Betriebswirtschaftlicher Hintergrund".	181
Tab. 38: Rotierte Komponentenmatrix "Informationsbasis".....	183
Tab. 39: Rotierte Komponentenmatrix "Delegation".....	184
Tab. 40: Rotierte Komponentenmatrix "Art und Fristigkeit der Entscheidung".	186
Tab. 41: Rotierte Komponentenmatrix "Wahrnehmung der Komplexität".	187
Tab. 42: Überblick der extrahierten Faktoren "Einflussfaktoren".	189
Tab. 43: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Häufigkeit der Steuerintegration“.....	191

Tabellenverzeichnis

Tab. 44: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Rechtsform- und Standortwahl.“	193
Tab. 45: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Investitionsplanung“	194
Tab. 46: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Unternehmensnachfolge“	195
Tab. 47: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Steuerintegration im Zielsystem“	198
Tab. 48: Zusammenfassende Darstellung der Hypothesenprüfungen.....	210

ERSTER TEIL: EINFÜHRUNG

1 Einleitung

1.1 Einführung und Problemstellung

Es existiert – abgesehen von wenigen spezifischen Vereinfachungs- und Sonderregelungen, wie z.B. der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG – kein eigenes Steuerrecht für kleine und mittlere Unternehmen (KMU);¹ die einzelnen Steuerarten gelten für kleine, mittlere und große Unternehmen gleichermaßen. Dennoch bedarf es einer gesonderten (steuerlichen) Betrachtung von KMU: Im Vergleich zu Großunternehmen weisen KMU Unterschiede auf. Hauptunterscheidungsmerkmale dabei sind neben quantitativen Kriterien, wie der Beschäftigtenzahl oder der Bilanzsumme, qualitative Kriterien, wie z.B. das zentrale Merkmal der Eigentümerunternehmung. Aufgrund dieser engen Verbundenheit zum Unternehmensträger sind eine führende Mitarbeit im Unternehmen und eine Risikoübernahme charakteristisch.² Auch aus volkswirtschaftlicher Sicht nehmen KMU eine besondere Stellung ein. KMU stellen ca. 99 % der Unternehmen in Deutschland dar, beschäftigen fast 61 % der Mitarbeiter, tragen 70 % der gesamten Unternehmenssteuern³ und weisen eine Bruttowertschöpfung von 49 % auf.⁴ Damit bilden KMU das wirtschaftliche Rückgrat Deutschlands.

Eine wissenschaftliche Auseinandersetzung in der steuerlichen Literatur erfolgt jedoch vorrangig mit Großunternehmen, nur selten sind KMU der Gegenstand der Untersuchungen.⁵ Dabei können auch KMU aufgrund ihrer Steuerlast und dem damit verbundenen Einfluss auf die gesamte Unternehmenspolitik einen Bedarf zum Einsparen und Gestalten von Steuern aufweisen. Steueroptimierungs- und Steuerverlagerungsaussichten können mithilfe der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung bestimmt werden.⁶ Eine betriebswirtschaftliche Steuerplanung ist neben der existierenden Steuerlast aber insbesondere aufgrund der fehlenden Entscheidungsneutralität⁷ des Steuerrechts notwendig. Das aktuelle Steuerrecht ist nicht entscheidungsneutral ausgestaltet, wodurch

¹ Eine ausführliche Abgrenzung von KMU erfolgt in Kap. 2, S. 16-25.

² Vgl. *Rose* (1996), S. 81.

³ Siehe *Hamer* (2006), S. 38.

⁴ Zu den Angaben der Unternehmenszahl, der Beschäftigung und der Bruttowertschöpfung vgl. *Statistisches Bundesamt* (2011) oder *Kless/Veldhues* (2008), S. 234.

⁵ Vgl. Kap. 1.2, S. 2.

⁶ Terminologisch wird hier bewusst nicht von einer Steuerminimierungsthese ausgegangen, da eine absolute Steuerminimierung nur mit einer Liquidation des Unternehmens realisierbar wäre. Vgl. dazu ausführlich *Wacker* (1979), S. 34.

⁷ Werden betriebswirtschaftliche Entscheidungen durch die Besteuerung nicht beeinflusst, so liegt Entscheidungsneutralität vor. Zu dieser Definition vgl. *Schmiel* (2012), S. 220; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), S. 68-70.

die Berücksichtigung von Steuern die Vorteilhaftigkeit von Handlungsalternativen beeinflusst. Es herrscht somit keine Rangfolgeninvarianz.⁸

Im Fokus der Betrachtung steht die Fragestellung, ob der Einfluss der Besteuerung bei betrieblichen Entscheidungen in KMU berücksichtigt wird und Steuerplanung als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Anwendung in KMU findet. Der Begriff der Entscheidung wird dabei allgemein als Wahl zwischen verschiedenen Handlungsalternativen verstanden.⁹ Ferner ist die Aufdeckung der Faktoren, die einen Einfluss auf die Anwendung oder Nichtanwendung einer Steuerplanung in KMU ausüben könnten, Gegenstand der Betrachtung. So ist denkbar, dass eine Berücksichtigung von steuerlichen Wahlmöglichkeiten an möglichen Knappheitsfaktoren, wie z.B. der vorhandenen Informationsbasis oder dem betriebswirtschaftlichen Know-how des Unternehmers, scheitern könnte.

Bevor die Zielsetzung und das methodische Vorgehen der Arbeit näher beschrieben werden, stellt das folgende Kapitel zunächst den Stand der empirischen Forschung dar und erläutert die bisherige wissenschaftliche Auseinandersetzung mit der Thematik der Steuerplanung.

1.2 Stand der bisherigen empirischen Forschung

Bisher ist die Thematik der Steuerplanung in der deutschen Literatur nur sehr mäßig empirisch erörtert worden.¹⁰ In den wenigen Arbeiten sind zudem meist Großunternehmen und nicht KMU die Adressaten der Untersuchung. Im Folgenden sollen – in chronologisch aufsteigender Reihenfolge – einige bestehende empirische Arbeiten kurz mit ihren Schwerpunkten, den Umfängen der Erhebungen und den verwendeten Forschungsmethoden diskutiert werden. Die daran anschließende Übersicht in Tabelle 1 auf den Seiten 8-11 fasst die Ausführungen zusammen und zeigt weitere Untersuchungen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf, die in dieser Arbeit nicht näher betrachtet werden.¹¹

⁸ Vgl. Scheffler (2011), S. 6. Zur Entscheidungsneutralität vgl. Schmiel (2012), S. 220 f.; Schmiel (2009b); Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008), S. 68-70; Schneider (1994), S. 20-27 und S. 79; Elschen (1991), S. 102-106. Vgl. zu weiteren immer noch zutreffenden Gründen für die Anwendung einer Steuerplanung auch Wacker (1979), S. 13 f.

⁹ Siehe dazu Laux (2012), S. 3. Zum Begriff der Entscheidung vgl. auch die Konkretisierungen in Kap. 3.1.3.

¹⁰ Vgl. dazu die Aufstellung der empirischen Arbeiten in diesem Kap., S. 8-11. Allgemein zu einem Mangel an empirischer Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vgl. Schneeloch (2011), S. 249 f.

¹¹ Die aufgezeigten Arbeiten wurden anhand verschiedener Merkmale ausgewählt: Zum einen wegen der thematischen Einordnung oder aber weil sie KMU als Untersuchungsgegenstand aufwiesen. Es

Die älteste Untersuchung aus dem Jahre 1970 stammt von *Heftfleisch*.¹² Dieser untersuchte den Zusammenhang zwischen Besteuerung und Unternehmensorganisation, indem die existenten organisatorischen Normen zur Beachtung der Besteuerung innerhalb des Investitionsentscheidungsprozesses bei neun Groß- und Mittelunternehmen mithilfe von Interviews analysiert wurden. Ergänzt wurde diese Analyse durch eine schriftliche Befragung von ca. 19 Industrieverbänden, die Auskunft über ihre Mitgliedsunternehmen gaben.¹³ Aufgrund des geringen Stichprobenumfangs der Analyse muss hier jedoch von einer Verallgemeinerung der Ergebnisse abgesehen werden.

Hebig untersuchte die Hypothese, dass mit zunehmender Unternehmensgröße die eigene Steuerabteilung die externe Steuerberatung substituiert.¹⁴ Zielgruppe dieser Analyse waren die umsatzstärksten Großunternehmen der Bundesrepublik Deutschland, wobei die Grundgesamtheit anhand der 225 umsatzstärksten Unternehmen mithilfe der Schmacke-Liste enger definiert wurde.¹⁵ Mittels einer standardisierten schriftlichen Befragung wurden 78 Unternehmen untersucht,¹⁶ wobei die Substitutionshypothese bestätigt werden konnte. Eine externe Beratung scheint immer dann in Betracht zu kommen, wenn vereinzelt Aufgaben von der internen Steuerabteilung nicht selbst wahrgenommen werden können, die eigenhändige Durchführung mit hohen Kosten verbunden wäre, die zur Verfügung stehenden Arbeitskapazitäten ausgelastet sind oder Prüfungen durch die Unternehmensführung vorgenommen werden sollen.¹⁷ Die Datenaufbereitung und Auswertung erfolgte anhand der Zerlegung der Daten in Faktoren und der anschließenden Darstellung von Häufigkeitstabellen und bivariaten Zusammenhängen sowie den dazugehörigen Grafiken.¹⁸

werden ferner aufgrund der Forschungsrichtung der Arbeit nur Analysen aufgrund einer Primärdatenerhebung aufgezeigt.

¹² Siehe *Heftfleisch* (1970).

¹³ Hier muss auf eine ungefähre Angabe zurückgegriffen werden, da aus der Untersuchung nicht klar hervorgeht, wie viele von den 39 angeschriebenen Industrieverbänden geantwortet haben. *Heftfleisch* verwendet die Formulierung „etwa die Hälfte“. Vgl. *Heftfleisch* (1970), S. 86.

¹⁴ Vgl. *Hebig* (1984), S. 1.

¹⁵ Die sog. Schmacke-Liste umfasste die zum Zeitpunkt der Untersuchungsdurchführung 500 größten Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland gemessen am Umsatz. Siehe zu dieser Vorgehensweise *Hebig* (1984), S. 29.

¹⁶ Der Analyse liegen dabei vier Schwerpunkte zugrunde: Die Stellung der Steuerabteilung im Informations- und Entscheidungssystem, die Organisation der internen Steuerabteilung, das Ausmaß der externen Beratung im Unternehmen und der Vergleich der internen und externen Beratung. Vgl. *Hebig* (1984), S. 2.

¹⁷ Vgl. *Hebig* (1984), S. 301 und S. 306.

¹⁸ Vgl. zur Vorgehensweise bei der Auswertung nochmals *Hebig* (1984), S. 39.

Behrens-Ramberg untersuchte die Anwendung von Investitionsrechenverfahren und den Einbezug von Steuern in diesen Verfahren.¹⁹ Dabei wurden sowohl steuerliche Anreize, wie z.B. Sonderabschreibungen, als auch nichtsteuerliche Hilfen, wie z.B. Zuschüsse aus Förderprogrammen, berücksichtigt. Mittels einer schriftlichen Befragung wurden die Ergebnisse von 169 kleinen und mittleren Industrieunternehmen ausgewertet.²⁰ Die Auswertung der Daten erfolgte nur in Form der Illustration der Gegebenheiten und ergab, dass der überwiegende Teil der Unternehmen Investitionsrechenmodelle unter Berücksichtigung von Steuern anwendet.

Die Wirkung steuerpolitischer Maßnahmen zur Beeinflussung der Investitionstätigkeit auf der einen Seite und die in den Unternehmen vorhandenen organisatorischen Voraussetzungen zur Beachtung von steuerlichen Einflussgrößen innerhalb der Investitionsentscheidungsprozesse auf der anderen Seite sind die Untersuchungsgegenstände der Analyse von *Wittmann*.²¹ Ausgangspunkt ist die Reaktionshypothese, dass „wenn eine investitionsorientierte fiskalpolitische Maßnahme in Kraft ist, diese dazu beiträgt, dass die Unternehmung bei der Realisierung ihrer Investitionen von den ursprünglichen Absichten abweicht“. ²² Die Überprüfung erfolgte anhand einer Befragung von 103 Unternehmen.²³ Insgesamt kam *Wittmann* zu dem Ergebnis, dass der Einfluss der fiskalpolitischen Maßnahmen auf die Investitionsentscheidungen und auch die steuerlichen Überlegungen bei Investitionsplanungen eine belanglose Stellung einnehmen.²⁴

Durch eine schriftliche Befragung von 127 externen Beratern untersuchte *Kappler* in deskriptiver Form indirekt die Steuerbilanzpolitik bei kleinen bis mittleren bilanzierenden Unternehmen.²⁵ Ziel der Untersuchung war eine Erkenntnis über das generelle Bilanzierungsverhalten von KMU und das Reaktionsverhalten auf Rechtsänderungen.²⁶ Empirisch konnte nachgewiesen werden, dass KMU in erster Linie die Steuer-

¹⁹ Siehe *Behrens-Ramberg* (1985).

²⁰ *Behrens-Ramberg* verwendet für die Definition das heute noch aktuelle Kriterium der Beschäftigtenzahl nach der Definition des Instituts für Mittelstandsforschung. Damit ist diese Arbeit eine der wenigen, die KMU untersucht. Zur Abgrenzung von KMU siehe *Behrens-Ramberg* (1985), S. 20 f.

²¹ Vgl. *Wittmann* (1986), S. 14.

²² *Wittmann* (1986), S. 105. *Wittmann* verwendet sowohl ökonometrische als auch behavioristische Ansätze für die Untersuchung.

²³ Hierbei handelt es sich um Unternehmen mit mehr als 200 Beschäftigten des produzierenden Gewerbes. Zur Auswahl der zu untersuchenden Unternehmen siehe *Wittmann* (1986), S. 74-84. Aufgrund der vorgenommenen Einschränkungen bei der Auswahl der Untersuchungsobjekte ist jedoch nur von einer mäßigen Repräsentativität der Ergebnisse auszugehen.

²⁴ Vgl. *Wittmann* (1986), S. 320-329.

²⁵ Zur Abgrenzung siehe *Kappler* (2000): S. 74-82. Insgesamt wurden 127 Steuerberaterkanzleien im Raum Augsburg befragt. Siehe dazu *Kappler* (2000), S. 484-486.

²⁶ Vgl. *Kappler* (2000), S. 74 und S. 467.

minimierung verfolgen, wobei eine Zielverfolgung meist erst zur Anwendung kommt, nachdem Entscheidungen bereits getroffen wurden. Prinzipiell nimmt bei dieser Zielerreichung der Steuerberater insbesondere bei den Entscheidungen über Einsatz von Ansatz- und Bewertungswahlrechten eine herausragende Stellung ein. Die Unterstützung des Beraters wird daher überwiegend kurz vor der Bilanzaufstellung in Anspruch genommen.²⁷ Insgesamt zeigen die Ergebnisse jedoch, dass die Steuerbilanzpolitik in den KMU in vielen Punkten verbesserungswürdig erscheint, so z.B. in Bezug auf den gewählten Planungshorizont, auf die Bereitstellung der zur Steuerplanung erforderlichen Informationen,²⁸ auf die Berücksichtigung von Zinseffekten und unterschiedlichen Zahlungszeitpunkten.²⁹

Holt untersuchte die Integration von Steuern in unternehmerische Entscheidungsprozesse anhand ausgewählter Unternehmensentscheidungen bei Großunternehmen.³⁰ Dabei stellte die Erhebung sowohl auf die Organisation zur Steuerintegration als auch auf situative Faktoren³¹ ab. Anhand der Ausprägungen „Häufigkeit“ und „Tiefe“ wurden die Merkmale Steuerintegration bei Standortentscheidungen, Gewinnverwendungsentscheidungen, Rechtsformentscheidungen sowie Investitions- und Finanzierungsentscheidungen jeweils in den einzelnen Phasen des Entscheidungsprozesses untersucht.³² Durch eine schriftliche Befragung³³ und anschließender Datenauswertung mittels einer Logit-Analyse³⁴ kommt *Holt* zu dem Ergebnis, dass Steuern von den meisten Unternehmen häufig in Entscheidungsprozesse integriert werden und dass hier insbesondere die Entscheidungen bzgl. der Rechtsform und der Gewinnverwendung

²⁷ Siehe *Kappler* (2000), S. 567-573.

²⁸ Zu Abgrenzungen des Begriffs „Information“ in den Wirtschaftswissenschaften vgl. *Pikkemaat* (2002), S. 9 f.

²⁹ Vgl. *Kappler* (2000), S. 576-578. Insbesondere die Theorie der Steuerbilanzpolitik und die Anwendung von Steuerplanungsmodellen in der Praxis fallen weit auseinander. Vgl. *Kappler* (2000), S. 578.

³⁰ Siehe *Holt* (2001), S. 2.

³¹ Situative Faktoren sind hier Größe der Unternehmung, Unternehmensstruktur, Branche/Diversifikation und Eigentumsverhältnisse. Vgl. *Holt* (2001), S. 76-79.

³² Zu den Steuerwirkungen auf die ausgewählten Unternehmensentscheidungen siehe *Holt* (2001), S. 21-43; zu den einzelnen Komponenten der Steuerintegration siehe *Holt* (2001), S. 51 f. In Bezug auf die Phasen des Entscheidungsprozesses vgl. Kap. 3.1.3, S. 44 f. und die dort angegebene Literatur.

³³ Für die Untersuchung wurden die 500 umsatzstärksten Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland ausgewählt. Insgesamt konnten davon 252 Unternehmen befragt werden. Vgl. *Holt* (2001), S. 83 und S. 88.

³⁴ Die Arbeit überzeugt durch eine umfangreiche Anwendung statistischer Methoden. Neben einer Darstellung der Häufigkeiten wird auch eine Clusteranalyse mit überprüfender Diskriminanzanalyse als Vorstufe der daran anschließenden Logit-Analyse durchgeführt. Vgl. *Holt* (2001), S. 89-98.

als besonders steuersensibel eingestuft werden. In Bezug auf die Organisation kann festgestellt werden, dass 71,7 % der befragten 252 Unternehmen eine eigene Steuerabteilung besitzen und nur bei Bedarf mit externen Beratern zusammenarbeiten.

Mit der institutionellen Steuerlehre³⁵ und einer schwerpunktmäßigen Analyse der Organisation der internen Steuerberatung beschäftigte sich auch *Vera*.³⁶ Ähnlich wie *Herzig* wurden durch eine theoretische und empirische Untersuchung die Aspekte steuerlicher Ziele und Aufgaben der Unternehmung, steuerliche Arbeitsteilung in der Unternehmung, hierarchische Stellung der Steuerabteilung und der Einsatz der externen Steuerberatung untersucht. Bei der empirischen Untersuchung beschränkte sich *Vera* dabei auf die schriftliche Befragung von 155 Großunternehmen. *Vera* kam zu dem Ergebnis, dass die Minimierung der Steuerbelastung bei den steuerlichen Zielen und Aufgaben nicht zwingend im Vordergrund steht. Die Steuerplanung nimmt zwar insgesamt in den untersuchten Unternehmen einen hohen Stellenwert ein, steuerliche Ziele werden aber weder schriftlich fixiert noch kontrolliert.³⁷ Als Gründe für den Einsatz der externen Steuerberatung werden eine stärkere Spezialisierung und der Erfahrungsschatz sowie das Einholen einer zweiten Meinung angegeben.³⁸ Die Datenauswertung wurde überwiegend anhand von Häufigkeitszählungen vorgenommen, nur vereinzelt erfolgten Korrelationsüberprüfungen.

Schwenk untersuchte die Vorteile von steuerlichen Gewinnermittlungsregeln an ihren Wirkungen als Investitionsanreize. Die empirische Untersuchung konzentrierte sich dabei auf Rückstellungen und Teilwertabschreibungen, deren Anreizeffekte mit denen der AfA verglichen wurden.³⁹ Dabei wurden Rückstellungen und Teilwertabschreibungen in das klassische Kapitalwertmodell unter Berücksichtigung von Steuern integriert, dies jeweils unter Sicherheit und Unsicherheit, und kritisch gewürdigt.⁴⁰ Im Anschluss erfolgte die empirische Analyse, in der zunächst geklärt wurde, ob Investitionskalküle in der Praxis Anwendung finden und ob dabei Rückstellungen und Teilwertabschreibungen berücksichtigt werden, um dann die Beurteilung der steuerlichen Maßnahmen aus Sicht der Befragten zu untersuchen. *Schwenk* befragte dazu 50 Großunternehmen, die im damaligen DAX 100 gelistet waren, mittels eines standardisierten Interviews. Die Auswertung der Daten mittels Hypothesenüberprüfungen ergab, dass in beinahe allen Unternehmen dynamische Verfahren unter Berücksichtigung von Steuern zur Beurteilung von Investitionen angewandt werden. Entscheidungswirkun-

³⁵ Zum Begriff der institutionellen Steuerlehre siehe z.B. *Vera* (2001a), S. 15-20.

³⁶ Vgl. *Vera* (2001a) und *Herzig/Vera* (2001), S. 675-684.

³⁷ Siehe *Vera* (2001a), S. 172-183.

³⁸ Vgl. *Vera* (2001a), S. 288 f. und *Herzig/Vera* (2001), S. 680 f.

³⁹ Siehe *Schwenk* (2003).

⁴⁰ Vgl. *Schwenk* (2003), S. 55-98.

gen von Rückstellungen und Teilwertabschreibungen werden jedoch überhaupt nicht erfasst und führen somit auch nicht zu Investitionsanreizen.⁴¹

ZWISCHENERGEBNIS

Die geringe Anzahl und die inhaltlichen Ausrichtungen der empirischen Arbeiten insgesamt zeigen, dass nicht nur die Durchführung von empirischen Analysen, sondern auch die Erforschung von KMU in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bislang vernachlässigt wurde. Allen empirischen Arbeiten ist gemein, dass überwiegend Großunternehmen Gegenstand der Untersuchungen waren. Ebenso werden nur einzelne Ausschnitte des Gebiets der Steuerplanung, hier insbesondere Investitionsentscheidungen und die Steuerbilanzplanung, behandelt.

Die Untersuchungen kommen überdies zu sehr heterogenen Ergebnissen, aus denen sich keine eindeutigen Schlussfolgerungen ableiten lassen. Lediglich die empirisch gewonnenen Ergebnisse bei *Holt* wurden mit den Ergebnissen von *Heftfleisch*, *Hebig*, *Storz* und *Wittmann* verglichen. Die Ergebnisse von *Holt* zeigen im Vergleich zu den anderen Studien deutliche Unterschiede und sind zum Teil gegenläufiger Natur, was partiell auf Veränderungen im Zeitablauf zurückgeführt wird.⁴² Insgesamt ist die Arbeit von *Holt* durch die Aufbereitung der Thematik und die sich anschließende Datenanalyse positiv hervorzuheben.

Kritisch im Hinblick auf die betrachteten Studien ist weiterhin die Vorgehensweise bei der Datenauswertung zu betrachten. Aufgrund der Vielzahl der qualitativen Erhebungen finden statistische Analysemethoden nur vereinzelt Verwendung.⁴³ Daher beschränkt sich die Darstellung der Daten überwiegend auf die Ermittlung von Häufigkeitswerten, Mittel- und Streuungsmaßen sowie vereinzelte Korrelationsüberprüfungen auf unterschiedlichen Signifikanzniveaus.

Ferner ist anzumerken, dass die bestehenden empirischen Untersuchungen zeitlich zurückliegen und sich das Steuerbewusstsein in den Unternehmen inzwischen geändert haben könnte. Somit besteht ein umfassender Bedarf an einer erneuten empirischen Erforschung der Steuerplanung in KMU in der Praxis.

⁴¹ Vgl. *Schwenk* (2003): S. 141 f., S. 164-167 und S. 172 f.

⁴² Vgl. *Holt* (2001), S. 123-125.

⁴³ Hier ist insbesondere die Arbeit von *Holt* zu nennen. Vgl. dazu FN 34.

Jahr	Autor	Titel	Zielgruppe	Grundgesamtheit (N)/Stichprobe (n)	Erhebungsmethode
1970	Heftfleisch, Hans-Günter	Besteuerung und Unternehmensorganisation	Groß- und Mittelunternehmen (n ₁) sowie Industrieverbände (n ₂)	n ₁ = 9 n ₂ = 19	Interview (n ₁) und schriftliche Befragung (n ₂)
1980	Franke, Winfried	Zur Fixkostenstruktur betrieblicher Steuerverwaltungskosten – Ansätze zur Senkung mittelbarer Steuerbelastungen	Unternehmen unterschiedlicher Größe	n = 19	Schriftliche Befragung und Interview
1984	Hebig, Michael	Steuerabteilung und Steuerberatung in der Großunternehmung	Umsatzstärksten Großunternehmen der BRD; Diverse Rechtsformen/Wirtschaftszweige/Branchen	N = 225 n = 78	Schriftliche Befragung
1984	Storz, Peter	Steuerplanung im Unternehmen mit einem computergestützten Modell	Unternehmen aus repräsentativen Branchen	n = 275 Unternehmen; von denen beantworteten jedoch nur 260 Unternehmen die Fragen mit steuerlichem Bezug	Schriftliche Befragung
1985	Behrens-Ramberg, Wolfgang	Steuerliche Anreize bei innovativen Investitionen kleiner und mittlerer Industrieunternehmen unter Berücksichtigung nichtsteuerlicher Hilfen	Kleine und mittlere Industrieunternehmen	N = 1.259 n = 169	Schriftliche Befragung

1986	Wittmann, Franz	Der Einfluss der Steuern auf die Investitionsentscheidung der Unternehmen	Unternehmen (mit mehr als 200 Beschäftigten) des produzierenden Gewerbes aus Nordhessen und Schwaben	N = 202 n = 103	Durchführung eines Interviews
1986	Jany, Hubert	Bedeutung der steuerlichen Berater, insbesondere der steuerberatenden Berufe für mittelständische Gewerbebetriebe	Kleine und mittlere Gewerbebetriebe im IHK und HWK Bezirk Köln	n = 320	Schriftliche Befragung
1988	Schoenfeld, Armin	Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen in der Rechtsform der GmbH	Mittelständische Unternehmen in der Rechtsform der GmbH für den IHK-Bezirk Augsburg und Schwaben (nur konzernunabhängige GmbHs, ohne Komplementär-GmbHs; keine Dienstleistungsunternehmen)	N = 134 n = 34	Befragung in Form eines halbstandardisierten Interviews
1988	Holdhof, Glenny	Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen	nicht konzernabhängige GmbH und GmbH & Co. KG im Bezirk IHK Kiel	N = 134 n = 34	Interview
1997	Glieden, Patricia	Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen	nicht konzernabhängige GmbH und GmbH & Co. KG im Bezirk IHK Kiel	N = 35 n = 35	Interview; Paneluntersuchung auf Grundlage von Holdhof

1992	Scharl, Hans-Peter	Erfolgsfaktoren der betriebswirtschaftlichen Beratung mittelständischer Unternehmen durch die steuerberatenden Berufe	KMU (jeder selbständige Betrieb mit mindestens zehn und nicht mehr als 499 Mitarbeitern und einem max. Umsatz von 100 Mio. DM) der IHK Passau	N = 2.074 n = 1.037	Schriftliche Befragung
1999	Hüsing, Silke	Subjektive Steuerwirkungen und ihre Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	Mitgliedsunternehmen des Bundes der Wirtschaftsjunioren aus Baden-Württemberg, Nordrhein-Westfalen und Bayern	n = 76	Schriftliche Befragung
2000	Kappler, Rainer	Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts	Kleine bis mittlere bilanzierende Unternehmen	N = 285 n = 127	Schriftliche Befragung der externen Berater
2001	Holt, Britta	Besteuerung und unternehmerische Entscheidungsprozesse	Großunternehmen	N = 500 n = 252	Schriftliche Befragung
2001	Vera, Antonio	Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen	Großunternehmen	N = 329 n = 155	Schriftliche Befragung

2002	Breithecker, Volker/ Klapdor, Ralf/ Passe, Jens	Modelle zur Steuerbilanzpolitik – Theorie ohne praktische Anwendung?	Steuerberatungskanzleien (eingeteilt nach den Kategorien „Big Five“, mittelständische Beratungsunternehmen und Einzelberater)	N = 22 n = 22	Nicht standardisierte, teilweise strukturierte Interviews
2003	Schwenk, Anja	Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts – empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen	DAX 100 Unternehmen	N = 100 n = 50	Mündliche Befragung durch ein standardisiertes Interview
2006	Schachner, Markus/ Speckbacher, Gerhard/ Wentges, Paul	Steuerung mittelständischer Unternehmen: Größeneffekte und Einfluss der Eigentums- und Führungsstruktur	Ausgewählte KMU aus Österreich, Baden-Württemberg und Bayern	N = 1501 n = 210	Schriftliche Befragung

Tabelle 1: Darstellung empirischer Forschungsarbeiten.⁴⁴

⁴⁴ Quelle: Eigene Darstellung.

1.3 Zielsetzung und methodisches Vorgehen

Mit der vorliegenden Arbeit soll nicht der finanzielle Einfluss der Besteuerung auf bestimmte betriebliche Entscheidungen bestimmt werden. Das Ziel besteht vielmehr darin, auf Basis einer empirischen Analyse neben einem Erkenntnisgewinn und einem Nachweis über den Einbezug von steuerlichen Überlegungen in unternehmerische Entscheidungen, Faktoren zu bestimmen, die eine Steuerplanung in KMU beeinflussen. Es gilt nicht nur die Anwendung steuerlicher Gestaltungsempfehlungen zu überprüfen, sondern auch die Ursachen aufzudecken, die einer Anwendung oder Nichtanwendung zu Grunde liegen. Diese Analyse soll dabei unter Berücksichtigung der besonderen Merkmale von KMU erfolgen.⁴⁵ Die Forschungsfrage, die dieser Arbeit zugrunde gelegt wird und realitätsnahe Angaben über den Status quo liefern soll, lautet:

*Welche Faktoren beeinflussen die Steuerplanung in KMU?*⁴⁶

Um diese Forschungsfrage zu beantworten, ist es zunächst notwendig zu bestimmen, ob die Steuerplanung in KMU Teil unternehmerischer Entscheidungen ist. Dazu kann die Beantwortung folgender Teilfragen betrachtet werden:

- a) In welchem Umfang wird die Steuerplanung in die unternehmerische Planung eingebunden?
- b) In welchen Bereichen wird die Steuerplanung in die unternehmerische Planung eingebunden?
- c) Wird die Steuerplanung vom Unternehmen selbst oder extern durch einen Steuerberater durchgeführt?

Die Anwendung der Steuerplanung fungiert als abhängige Variable (Y). Zu untersuchen ist, welche Faktoren (X_1, \dots, X_n) in einen Wirkungszusammenhang mit der Anwendung der Steuerplanung stehen, womit sich ergibt:

$$Y = f\{X_1, \dots, X_n\}$$

Dabei werden drei Gruppen von Einflussfaktoren, mit Schwerpunkt auf den unternehmensinternen Faktoren, differenziert:

- I Personenbezogene Einflussfaktoren (betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund des Entscheidungsträgers),

⁴⁵ Vgl. dazu die Ausführungen in Kap. 2.

⁴⁶ Zu den Anforderungen, die an eine Forschungsfrage gestellt werden, benennen Gläser/Laudel (2010), S. 65 f. vier Merkmale: Eine Forschungsfrage geht von bestehendem Wissen aus, da sie sich auf eine Theorie bezieht; die Beantwortung der Forschungsfrage ermöglicht es, das vorhandene Wissen zu ergänzen; die Forschungsfrage fragt nach einem Zusammenhang; der zu untersuchende Zusammenhang ist allgemeiner Natur.

- II Unternehmensinterne Einflussfaktoren (z.B. Unternehmensgröße, Unternehmensführung oder die vorhandene Informationsbasis),
- III Unternehmensexterne Einflussfaktoren (wie institutionelle steuerliche Rahmenbedingungen).

Ziel der Arbeit ist es, anhand der Forschungsfrage zu beantworten, ob die von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bereitgestellten Gestaltungsempfehlungen von KMU für eine rationale Steuerplanung genutzt werden.⁴⁷ Die Ergebnisse der Arbeit könnten einen erhöhten Beratungsbedarf bzgl. der Steuerplanung in KMU identifizieren und somit für die Ableitung von Handlungsempfehlungen für Steuerberater nützlich sein.

Um diesen Erkenntnisfortschritt zu erlangen und damit Antworten auf die genannte Forschungsfrage geben zu können, folgt die Arbeit einem theoriegeleiteten Forschungsprozess. Es werden unternehmerische Entscheidungen in KMU mithilfe eines Fragebogens analysiert und im Anschluss der Einfluss bestimmter Faktoren auf die Berücksichtigung der Steuerplanung in den analysierten unternehmerischen Entscheidungsbereichen bestimmt.

1.4 Aufbau der Arbeit

Nach der allgemeinen Einführung werden im folgenden Kapitel 2 die für die Arbeit notwendigen begrifflichen Abgrenzungen vorgenommen. Anhand der Vorstellung einiger Definitionsansätze von KMU wird die Definition für diese Arbeit abgeleitet. Ferner wird die wirtschaftliche Bedeutung von KMU beschrieben und die Notwendigkeit der Betrachtung dieser Unternehmen verdeutlicht.

Im folgenden Teil der Arbeit werden in Kapitel 3 die theoretischen Grundlagen der Steuerplanung erörtert. Der Begriff der Steuerplanung wird definiert und in die Ziele und Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eingeordnet. Im Anschluss wird die Steuerplanung in den theoretischen Rahmen der Entscheidungstheorie integriert und es erfolgt die Einordnung in die Ziele und Aufgaben der Unternehmung. Durch eine systematische Kategorisierung und eine zeitliche Einteilung werden die einzelnen Bereiche der Steuerplanung dargestellt, indem steuerliches Planungspotenzial in KMU aufgezeigt wird. Das Kapitel schließt mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse.

Im Anschluss werden in Kapitel 4 personenbezogene, unternehmensinterne und unternehmensexterne Faktoren als potenzielle Erklärungen für die Anwendung der Steuerplanung in KMU beschrieben und Hypothesen abgeleitet, die den Wirkungszusammenhang der Faktoren auf eine Steuerplanung in KMU verdeutlichen. Dabei werden

⁴⁷ Zu dieser allgemein formulierten „Beratungseinflusshypothese“ siehe *Schmiel* (2011), S. 383 und zu einer spezifischeren Formulierung *Schmiel* (2009b), S. 119.

auch die Anforderungen, die eine Steuerplanung in der betrieblichen KMU-Praxis zu erfüllen hat und mögliche Gründe für die Durchführung und/oder der Unterlassung einer Steuerplanung deutlich.

Kapitel 3 und 4 bilden mit den bisherigen empirischen Forschungen und den umfassenden theoretischen Grundlagen die theoretische Basis der empirischen Analyse, in der zwei empirische Wege parallel beschritten werden: Zum einen soll im ersten Schritt die Frage „Findet steuerliche Planung in KMU statt?“ beantwortet werden, indem steuerliches Planungspotenzial in einzelnen Entscheidungsbereichen aufgezeigt und einer empirischen Untersuchung zugeführt wird. Zum anderen wird darauf aufbauend in einem zweiten Schritt diese deskriptive Untersuchung durch die analytische Untersuchung von Einflussfaktoren der Steuerplanung in KMU ergänzt, um so die gestellte Forschungsfrage zu beantworten. Im Ergebnis sollen Aussagen über Faktoren, die zur Anwendung der Steuerplanung in KMU führen, getroffen werden können.

Kapitel 5 umfasst die Methodik der empirischen Zielgruppenanalyse. Auf Basis der zu untersuchenden Hypothesen erfolgen die Operationalisierungen der Hypothesen und die Darstellung des Messmodells. Ferner wird das Erhebungsdesign der Untersuchung beschrieben. Im folgenden Kapitel 6 werden die Ergebnisse der empirischen Analyse präsentiert und mit den theoretischen Grundlagen der vorherigen Kapitel in Verbindung gesetzt. Nach einer zunächst deskriptiven Darstellung der Ergebnisse erfolgen die Beschreibung der Methodik der Datenanalyse und die Präsentation der Ergebnisse der Zusammenhangsanalysen. Es erfolgen eine Würdigung und Interpretation der empirischen Daten unter Bezug auf die theoretischen Ausführungen und eine kritische Reflektion der Vorgehensweise.

Die Arbeit schließt mit einer Schlussbetrachtung der Ergebnisse. Dabei werden sowohl mögliche Erklärungsansätze für die gewonnenen Erkenntnisse benannt als auch eine Reflexion der aufgestellten Forschungsfrage vorgenommen. Die folgende Grafik veranschaulicht den Aufbau der Arbeit.

Einleitung

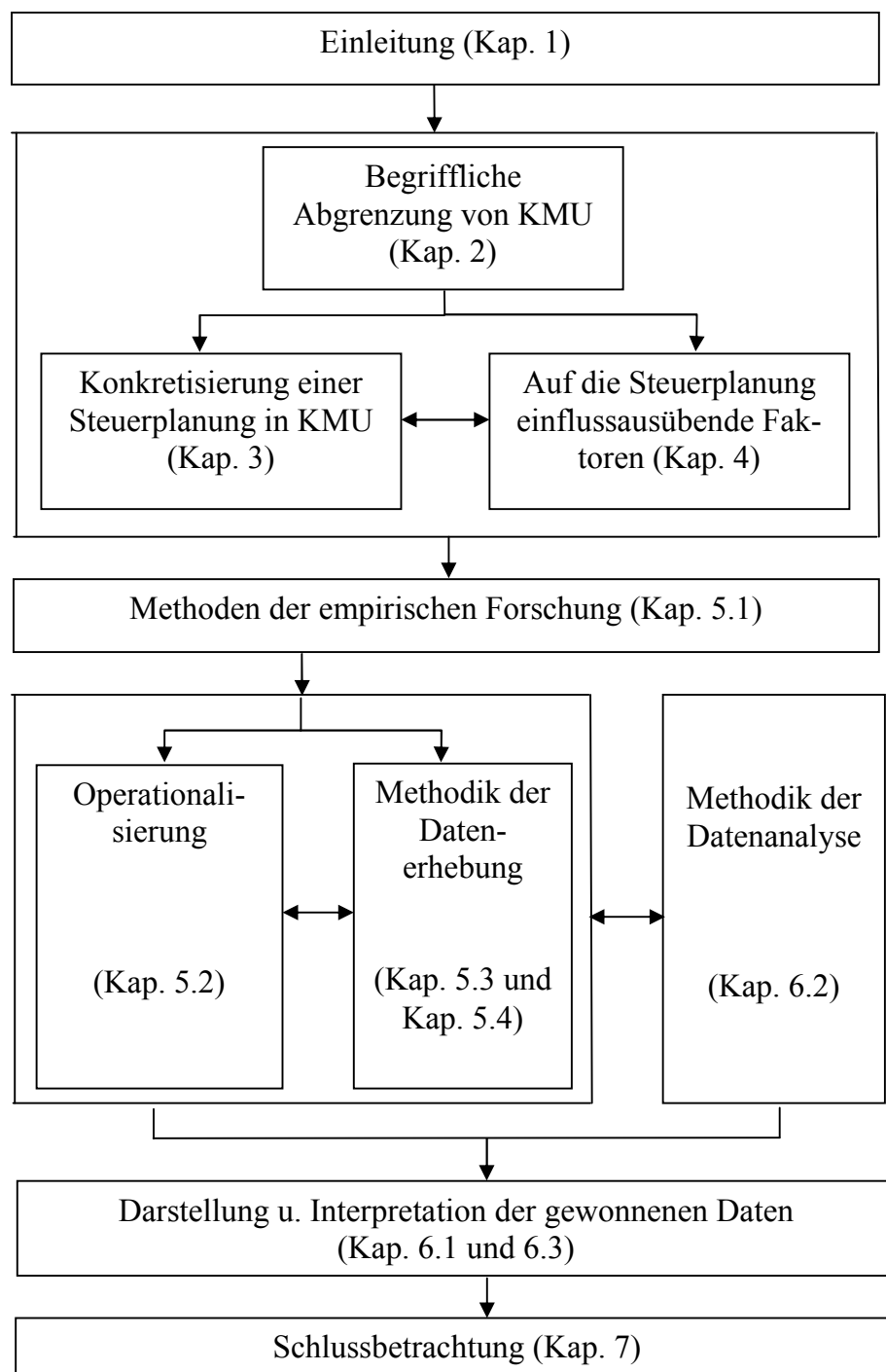


Abbildung 1: Aufbau der Arbeit.⁴⁸

⁴⁸ Quelle: Eigene Darstellung.

2 Kleine und mittlere Unternehmen

Um ein einheitliches Verständnis des Begriffs KMU zu gewährleisten, werden in diesem Kapitel die notwendigen begrifflichen Abgrenzungen vorgenommen. Mit der Vorstellung verschiedener Definitionsansätze von KMU und der Darstellung ihrer wirtschaftlichen Bedeutung erfolgen eine Strukturierung und die Abgrenzung zu Großunternehmen. Die daran anschließende Zusammenfassung legt die dieser Arbeit zugrunde liegende Begriffsdefinition als Fundament weiterer Analysen fest.

2.1 Definition und Abgrenzung

Für den Begriff der KMU liegt kein allgemeingültiger Definitionsansatz vor. Es finden sich sowohl Definitionen, die rechtlich motiviert sind, als auch Definitionen, die nach beliebigen Kriterien an das jeweilige Ziel des Untersuchungsgegenstandes angepasst worden sind.⁴⁹ Dadurch existiert eine Vielzahl von Abgrenzungen, deren Kriterien zur Manifestierung der Charakteristika von KMU je nach Untersuchungsgegenstand der ökonomischen Analyse variieren.⁵⁰ Nachdrücklich fixierte definitorische Grenzen finden sich aber nur dann, wenn Rechtsfolgen aus der Abgrenzung resultieren.⁵¹ Nachfolgend werden vier Definitionsansätze vorgestellt, namentlich der Ansatz des Instituts für Mittelstandsforschung in Bonn (IfM), der Ansatz der Europäischen Kommission sowie zwei steuerlich motivierte Definitionen.⁵² Die Auswahl erfolgt dabei zum einen aufgrund der Verbreitung der ersten beiden Ansätze für die Definition von KMU und zum anderen aufgrund der steuerlichen Thematik dieser Arbeit.

Damit eine betriebswirtschaftliche Differenzierung zwischen kleinen, mittleren und großen Unternehmen vorgenommen werden kann, werden sowohl quantitative als auch qualitative Kriterien zur Abgrenzung herangezogen, wobei die inhaltliche Ausgestaltung dieser Bestimmungsfaktoren offen bleibt. Ein *quantitatives Kriterium* stellt z.B. die *Betriebsgröße* dar.⁵³ Diese kann mittels verschiedener Indikatoren gemessen

⁴⁹ So auch Günzel (1975), S. 4.

⁵⁰ Siehe hierzu z.B. die Aufstellung bei Behringer (2012), S. 34 f.

⁵¹ Vgl. Schmiel (2005a), S. 22.

⁵² Der quantitative Definitionsansatz gem. § 267 Abs. 1 HGB bleibt außer Acht, da dieser nur für Kapitalgesellschaften und für bestimmte Personengesellschaften Gültigkeit besitzt und das Vorliegen eines KMU unabhängig von der gewählten Rechtsform ist. So auch Schmiel (2005a), S. 22. Selbst bei einer Übertragung der Größenklassen auf Personenunternehmen im Allgemeinen sind die mit der Abgrenzung verbundenen Rechtsfolgen nur für Kapitalgesellschaften gegeben und nicht auf Personenunternehmen anwendbar. Ferner werden KMU meist als Personenunternehmen geführt. Vgl. dazu die Ausführungen in Kap. 3.3.2.2.1, S. 57 f.

⁵³ Der Begriff der Betriebsgröße ist nicht genau definiert und hat in den mannigfachen Branchen je nach Produktion, Exportbeziehungen etc. differierende Bedeutung. So Bass (2006), S. 10. Zum Begriff der Betriebsgröße vgl. Pfohl (2006), S. 2-5; Rose (1992), S. 228-230.

werden. Verbreitete Indikatoren, aufgrund ihrer zahlenmäßig leicht ermittelbaren Eigenschaft, sind Mitarbeiterzahl, Umsatz und Bilanzsumme.⁵⁴ Diesen Kriterien bedienen sich auch die im Folgenden vorgestellten Definitionsansätze.

SICHTWEISE DES IFM IN BONN

Das *Institut für Mittelstandsforschung in Bonn* unterscheidet Klein-, Mittel und Großbetriebe anhand der respektiv miteinander verknüpften Indikatoren Mitarbeiterzahl und Umsatz pro Jahr. Ein kleines Unternehmen hat nach diesem Ansatz maximal neun Mitarbeiter und einen Umsatz unter einer Mio. EUR im Jahr. Dagegen weisen Mittelbetriebe zehn bis 499 Beschäftigte und einen Umsatz bis 50 Mio. EUR auf. Großunternehmen beschäftigen über 500 Mitarbeiter und generieren einen Umsatz über 50 Mio. EUR. Die folgende Tabelle 2 fasst die Kurzausführung zusammen.

Betriebsart	Mitarbeiterzahl	Umsatz/Jahr in EUR
Kleines Unternehmen	bis 9	bis unter 1 Mio.
Mittleres Unternehmen	10 bis 499	1 Mio. bis 49 Mio.
Großes Unternehmen	über 500	über 50 Mio.

Tabelle 2: Quantitativer Definitionsansatz des IfM Bonn.⁵⁵

SICHTWEISE DER EU-KOMMISSION

Einzig der Definitionsansatz der *Europäischen Kommission* stellt auf die oben genannten drei Bestimmungsfaktoren Mitarbeiterzahl, Umsatz und Bilanzsumme ab. Zusätzlich wird hier bei der Betriebsart noch das Kleinstunternehmen unterschieden. Dabei ist zu beachten, dass die Kriterien Umsatz und Bilanzsumme nur optional erfüllt sein müssen. Unternehmen, die demnach mehr als 250 Mitarbeiter beschäftigen oder eine der genannten Umsatz- oder Bilanzsummenschränken überschreiten, gelten als Großunternehmen. Die folgende Tabelle macht ferner deutlich, dass die Begriffsabgrenzung der Europäischen Kommission im Gegensatz zum Institut für Mittelstandsforschung in Bonn nicht nur eine wesentlich präzisere Unterteilung vornimmt, sondern auch insgesamt KMU⁵⁶ begrenzter definiert.⁵⁷

⁵⁴ Zu weiteren Abgrenzungsmerkmalen siehe *Günzel* (1975), S. 12-17, der zusätzlich zu den Genannten die Merkmale Ausbringungsmenge und Kapitaleinsatz beschreibt.

⁵⁵ Vgl. *IfM Bonn* (2002).

⁵⁶ Ein Unternehmen im Sinne der Definition ist jede Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Vgl. *EU-Kommission* (2006), Art. 1.

⁵⁷ Zusätzlich stellt die *Europäische Kommission* auf das Merkmal der Unabhängigkeit ab. Kein anderes Unternehmen darf an einem KMU mehr als 25 % der Anteile halten. Vgl. *EU-Kommission* (2006), Art. 3.

Betriebsart	Mitarbeiterzahl	Umsatz/Jahr in EUR	Bilanzsumme in EUR
Kleinstunternehmen	0 bis 9	bis 2 Mio.	bis 2 Mio.
Kleines Unternehmen	10 bis 49	bis 9 Mio.	bis 9 Mio.
Mittleres Unternehmen	50 bis 249	bis 50 Mio.	bis 43 Mio.
KMU zusammen	unter 250	bis 50 Mio.	bis 43 Mio.

Tabelle 3: Quantitativer Definitionsansatz der Europäischen Kommission.⁵⁸

SICHTWEISE DER FINANZVERWALTUNG UND DES GESETZGEBERS

Auch der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung bedienen sich verschiedener Bestimmungsfaktoren für KMU, sodass auch *steuerlich motivierte Definitionen* der Klein- und Mittelbetriebe existieren.

Zur Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen knüpft die steuerliche Regelung des § 7g EStG für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages⁵⁹ an Größenklassen an. Dabei wird allein auf die Art des Betriebes, die Art der Gewinnermittlung⁶⁰ und auf finanzielle Größen abgestellt; das Merkmal der Mitarbeiterzahl ist nicht von Relevanz. Die Größenmerkmale sind der folgenden Tabelle 4 zu entnehmen.

Art des Betriebes am Schluss des Wirtschaftsjahres	Größenmerkmal in EUR
Gewerbebetriebe oder der selbständigen Arbeit dienende Betriebe, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermitteln	Betriebsvermögen unter 235.000
Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert unter 125.000
Betriebe der beiden erst genannten Kategorien, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln	Gewinn unter 100.000 (ohne Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags)

Tabelle 4: Abgrenzung kleiner und mittlerer Betriebe gem. §7g EStG.

Das BMF folgt ebenfalls einem quantitativen Begriffsansatz, der den verschiedenen Besteuerungssubjekten unterschiedliche Bemessungsgrundlagen zugrunde legt. Es wird allein auf Umsatzerlöse oder den steuerlichen Gewinn abgestellt; auch hier wird

⁵⁸ Vgl. EU-Kommission (2006).

⁵⁹ Vgl. dazu auch die Ausführungen in Kap. 3.3.2.3.1, S. 71 f.

⁶⁰ Vgl. dazu die Ausführungen in Kap. 3.3.2.3.3, S. 81-84.

das Merkmal der Mitarbeiterzahl außer Acht gelassen. Weiterhin unterscheidet dieser Ansatz nicht nur Klein-, Mittel- und Großbetriebe, sondern unterteilt die Abgrenzung in das zusätzliche Merkmal der Betriebsart. Die Definition ist der Tabelle 5 zu entnehmen.

Betriebsart	Betriebsmerkmale in EUR	Großbetriebe	Mittelbetriebe	Kleinbetriebe
		über		
Handelsbetriebe	Umsatzerlöse	6.900.000	840.000	160.000
	oder steuerlicher Gewinn	265.000	53.000	34.000
Fertigungs- betriebe	Umsatzerlöse	4.000.000	480.000	160.000
	oder steuerlicher Gewinn	235.000	53.000	34.000
Freie Berufe	Umsatzerlöse	4.300.000	790.000	160.000
	oder steuerlicher Gewinn	540.000	123.000	34.000
Andere Leistungs- betriebe	Umsatzerlöse	5.300.000	710.000	160.000
	oder steuerlicher Gewinn	305.000	59.000	34.000

Tabelle 5: Quantitativer Definitionsansatz gem. dem Schreiben „Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO 2009“.⁶¹

Mit Ausnahme der steuerlichen Definitionen ist erkennbar, dass die Kriterien bei den ausgewählten Definitionen zur Identifikation der Betriebsgröße nahezu identisch sind. Dies ist auf die Forderung nach objektivierbaren Maßstäben zur Bestimmung der Betriebsgröße zurückzuführen⁶² und lässt sich u.a. auch damit begründen, dass an die Einordnung in bestimmte Größenklassen verschiedene Rechtsfolgen gebunden sind. Zu nennen sind hier z.B. die Privilegien der Subventionen und Investitionszuschüsse im Rahmen der Mittelstandsinitiative. Eine Ausnahme stellt hier die Definition des *IfM Bonn* dar, an die keinerlei Rechtsfolgen geknüpft sind.

Weiterhin ist anzumerken, dass eine Definition von KMU zum einen eine exakte Zuordnung gestatten und zum anderen eine homogene Gruppe bewirken soll, die eine

⁶¹ Vgl. BMF (2009a).

⁶² So Busse von Colbe (1976), S. 567.

Abgrenzung von Großunternehmen zulässt.⁶³ Die eindeutige Zuordnung birgt dabei folgende Hindernisse: Wird der Betrachtung ausschließlich ein einziges Merkmal zugrunde gelegt, können z.B. Branchenunterschiede nicht erfasst werden. Das Merkmal der Betriebsgröße kann z.B. für einen Vergleich zwischen einer arbeitsintensiven und einer kapitalintensiven Branche nicht herangezogen werden.⁶⁴ Die Berücksichtigung verschiedener Faktoren beeinträchtigt jedoch die eindeutige Zuordnung.⁶⁵ Ferner können die aufgeführten quantitativen Bestimmungsfaktoren dazu verhelfen eine eindeutige Zuordnung vorzunehmen, nicht jedoch Auskunft über die vorhandenen Wesensmerkmale geben.⁶⁶

Um die besonderen charakteristischen Wesensunterschiede von KMU zu berücksichtigen, ist daher eine mehrdimensionale Betrachtung in Form der Berücksichtigung von quantitativen und qualitativen Kriterien zwingend.⁶⁷ Charakteristische *qualitative Faktoren* kleiner und mittlerer Unternehmen sind:

- Die Einheit von Eigentum und Leitung,
- der persönliche Führungsstil des Unternehmers,
- der persönliche Kontakt des Unternehmers zu Kunden und Lieferanten,
- eine flache Hierarchie im Unternehmen,
- ein geringer Formalisierungsgrad der Organisation,
- die Flexibilität des Unternehmens auf Veränderungen zu reagieren oder
- ein geringer Marktanteil.⁶⁸

Die Faktoren verdeutlichen den wesentlichen Unterschied zu Großunternehmen: Im Mittelpunkt des KMU steht der Eigentümerunternehmer. Die Synthese von Eigentum und Leitung als zentrales Element impliziert die Übernahme des Risikos auf eigene Rechnung. Ein Unternehmensleiter, der gleichzeitig Eigentümer des Unternehmens ist,

⁶³ So Behringer (2012), S. 32.

⁶⁴ So auch Günzel (1975), S. 9. Ebenso übt er an dem Merkmal des Umsatzes die Kritik, dass zum einen die Mehrstufigkeit eines Betriebes nicht berücksichtigt wird und zum anderen an Größengrenzen im Zeitablauf festgehalten wird, sodass sich bei Schwankungen des Geldwertes Wechsel zwischen den Klassen vollziehen, ohne dass sich eine faktische Abweichung der Größe ergeben hat. Vgl. Günzel (1975), S. 10 f.

⁶⁵ Siehe dazu Pfohl (2006), S. 12.

⁶⁶ Vgl. Behringer (2012), S. 32.

⁶⁷ So auch Schachner/Speckbacher/Wentges (2006), S. 608. Bei qualitativen Merkmalen besteht jedoch das Problem der Operationalisierung. Siehe dazu Clasen (1992), S. 15-17. Zum Begriff der Operationalisierung vgl. Diekmann (2012), S. 239.

⁶⁸ Vgl. z.B. umfassend die Übersichten bei Pfohl (2006), S. 18-21; Mugler (2005), S. 31-33.

wird ein anderes Entscheidungs- und Risikoverhalten aufweisen, als dies ein fremder Geschäftsführer aufzeigt.⁶⁹ Die Bereitschaft des Unternehmers, persönliche Risiken zu übernehmen, ist konstitutiv für den Fortbestand des Unternehmens, der Existenzgrundlage des Eigentümers. Folglich sind Unternehmensziele häufig mit persönlichen Zielen des Eigentümers kongruent.⁷⁰ Aufgrund der flachen Hierarchie und der alleinigen Entscheidungskompetenz über betriebswirtschaftliche Sachverhalte, aber auch über Probleme und Streitfragen beim Eigentümer des Unternehmens, ist eine flexible und schnelle Entscheidungsfindung möglich, die es erlaubt, zügig auf Marktveränderungen zu reagieren.⁷¹ Principal-Agent-Konflikte haben hier folglich i.d.R. keine Bedeutung.⁷²

Ferner besteht ein enger Zusammenhang zwischen den Fähigkeiten des Unternehmers und dem Erfolg des Unternehmens: z.B. kann allein eine über Jahre aufgebaute intensive Geschäftsbeziehung zwischen Kunden und Lieferanten und dem Eigentümer des Unternehmens ausschlaggebend für den Erfolg des Unternehmens sein.⁷³ Folglich manifestieren gerade die qualitativen Bestimmungsfaktoren und nicht ausschließlich die kardinal messbaren Faktoren KMU ihren Besonderheiten entsprechend.

Der Begriff KMU wird vielfach synonym mit den Begriffen „Mittelstand“ und „Familienunternehmen“ verwendet, was eine exakte Abgrenzung von KMU erschwert.⁷⁴ Während die oben aufgeführten Definitionsansätze für KMU Größenkriterien zur Abgrenzung heranziehen, werden mittelständische und Familienunternehmen häufig anhand von Eigentums- und Leitungsstrukturen eingeordnet. Für die Qualifizierung eines

⁶⁹ Kritisch zu der Einheit von Eigentum und Leitung siehe *Wolter/Hauser* (2001), S. 32 f. Zu einer rechtlichen Analyse, inwieweit bei den einzelnen Rechtsformen die Einheit von Eigentum und Leitung möglich ist, siehe *Wolter/Hauser* (2001), S. 37-43. Für eine Auseinandersetzung mit den Unterschieden von Unternehmer und Manager vgl. *Stahl* (2005).

⁷⁰ So auch *Behringer* (2012), S. 40. Siehe dazu auch die Aufstellung der Unternehmensziele bei *Fröhlich/Pichler* (1988), S. 93-101.

⁷¹ Vgl. *Behringer* (2012), S. 40-43. Dies kann jedoch bei Unternehmen, bei denen mehrere Eigentümer vorhanden sind, wie z.B. Familienmitglieder, durchaus nicht der Fall sein. Durch verschiedene Interessenkonflikte kann die Entscheidungsfindung erschwert sein.

⁷² So dazu *Schmiel* (2005a), S. 23 f. Vgl. aber die Übersicht verschiedener Autoren, die sich speziell mit Principal-Agent-Konflikten bei Familienunternehmen befassen, bei *Peters/Westerheide* (2010), S. 101 f. Zur Principal-Agent Theorie allgemein siehe *Jost* (2001).

⁷³ Vgl. *Clasen* (1992), S. 18. Dies gilt insbesondere bei einer Unternehmensnachfolge zu berücksichtigen. Vgl. dazu die Ausführungen in Kap. 3.3.2.4.

⁷⁴ Zum Begriff des Familienunternehmens siehe *Rotfuß/Schmidt/Westerheide* (2010), S. 35-42; *Röhl* (2008), S. 6-9. Eine allgemein anerkannte quantitative Definition des Mittelstandes gibt es zurzeit nicht. Zu einer ausführlichen Beschreibung des Mittelstands siehe *Becker/Ulrich* (2009b), die sogar von einer „babylonischen Sprachverwirrung“ sprechen; *Hamer* (1984), S. 9-18; oder auch *Goeke* (2008), der darauf hinweist, dass der Begriff des Mittelstands sich ausschließlich auf den deutschen Wirtschaftsraum bezieht. Zu einer kritischen Auseinandersetzung mit der quantitativen und qualitativen Definition des Mittelstands siehe *Wolter/Hauser* (2001).

Familienunternehmens sind situative Faktoren, wie Rechtsform oder Größe, daher unerheblich.⁷⁵

Der Begriff des Mittelstands weist zudem eine gesellschaftlich-psychologische Perspektive auf. Aufgrund dieser unterschiedlichen Terminologien und der Rückführung auf unterschiedliche theoretische Ansätze ist eine synonyme Verwendung streng genommen inhaltlich falsch.⁷⁶

Weitergehend werden nur diejenigen Unternehmen als Mittelstand bezeichnet, bei denen Eigentum und Leitung eine Einheit bilden.⁷⁷ Dabei sind auch hier eine enge und eine weite Begriffsauffassung zu unterscheiden. Wird die Unternehmensführung allein vom Unternehmenseigentümer ausgeführt, so liegt eine enge Definitionsabgrenzung vor. Mit einer kontrollierten Mehrheit der Anteile am Unternehmen bei der Eigentümerfamilie ist jedoch auch eine managergeleitete fremde Unternehmensführung nicht ausgeschlossen, womit eine weite Begriffsauffassung vorherrscht.⁷⁸ Röhl bezeichnet Unternehmen dann als Familienunternehmen, „wenn sich mindestens 50 % des stimmberechtigten Kapitals im Eigentum einer natürlichen Person, einer Familie oder mehrerer Familien befinden, die gemeinsam einen kontrollierenden Einfluss auf die Geschäftsführung ausüben.“⁷⁹

Die Grafik der Abbildung 2 auf der folgenden Seite macht den beschriebenen Zusammenhang deutlich und zeigt, dass eine große Schnittmenge von KMU und Familienunternehmen existiert,⁸⁰ wobei diese geringen Differenzen im Folgenden ausgeblendet werden.

⁷⁵ Vgl. *IfM Bonn* (2012).

⁷⁶ So *Becker/Ulrich* (2009b), S. 2. Nach den Autoren folgen daher die KMU-Definition einer quantitativen, die Definition des Mittelstandes einer qualitativen und die Definition von Familienunternehmen einer unklaren Abgrenzung.

⁷⁷ Laut dem *IfM Bonn* sind mittelständische Unternehmen kongruent mit der Gruppe der Familienunternehmen. Siehe *IfM Bonn* (2012). A. A. *Lange* (2005), S. 2585.

⁷⁸ Vgl. *Röhl* (2008), S. 6. Ausführlich zum Fremdmanagement in Familienunternehmen vgl. *Becker* (2006).

⁷⁹ *Röhl* (2008), S. 7. Zu weiteren Definitionen vgl. z.B. *Klein* (2004), S. 154-157, die eine Abgrenzung anhand eines Index aus Familieneinfluss, Macht, Erfahrung und Kultur vornimmt oder auch m.w.N. *Lange* (2005), S. 2586, der eine zwingend enge Definition zugrunde legt. Zu einer empirischen Untersuchung des Einflusses der Familie auf den Unternehmer siehe *Märl/Kraus/Peters* (2010).

⁸⁰ Die Schnittmenge und die marginalen Unterschiede je nach Abgrenzung werden deutlich bei Betrachtung der einzelnen Anteile: Nach der Definition des *IfM Bonn* sind 95,3 % aller Unternehmen als Familienunternehmen zu klassifizieren. Nach der EU-Definition (vgl. Kap. 2.1, S. 18) sind ferner 99,7 % aller Unternehmen als KMU zu charakterisieren. Siehe *IfM Bonn* (2006).

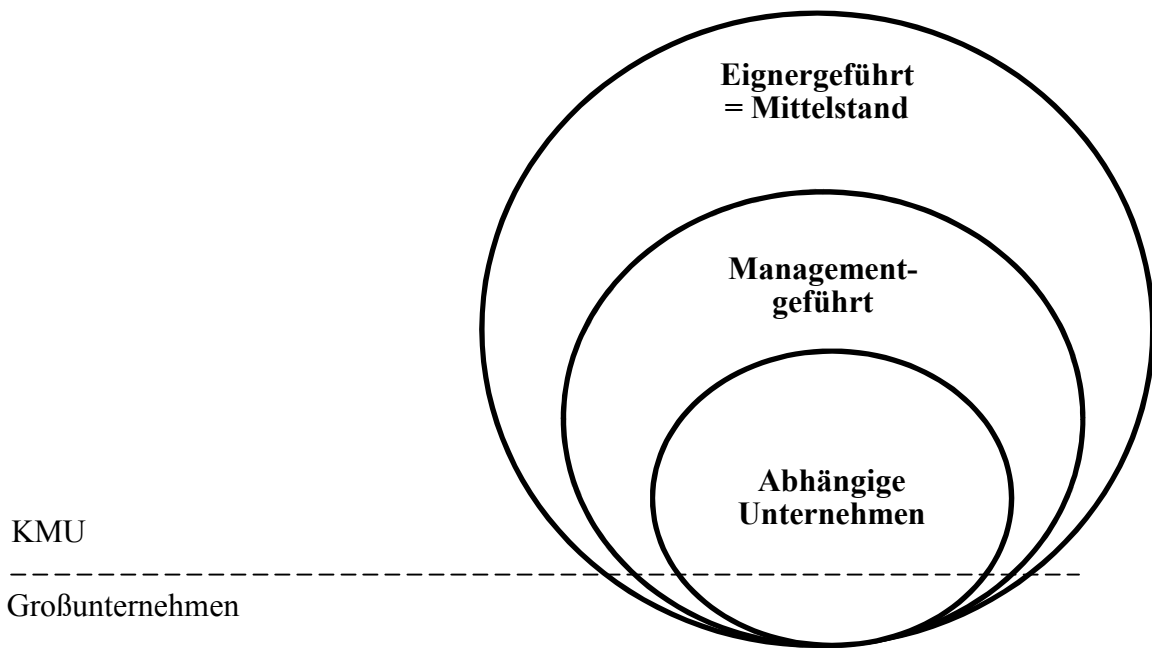


Abbildung 2: Mittelstand nach quantitativen und qualitativen Definitionsmerkmalen.⁸¹

2.2 Wirtschaftliche Bedeutung

Um Unterschiede zu Großunternehmen aufzuzeigen und die Notwendigkeit einer gesonderten (steuerlichen) Betrachtung von KMU zu verdeutlichen, wird nachfolgend komprimiert die wirtschaftliche Bedeutung von KMU aufgezeigt.⁸²

Laut des Statistischen Bundesamtes zählen in Deutschland 1,66 Mio. Unternehmen von insgesamt 1,67 Mio. Unternehmen zu KMU.⁸³ Unter Berücksichtigung der KMU-Definition der EU-Kommission waren davon 1,3 Mio. Unternehmen den Kleinstunternehmen zuzuordnen. Nur 11.500 Unternehmen konnten als Großunternehmen identifiziert werden, womit dies an der Gesamtzahl der Unternehmen einem Anteil von 0,7 % entspricht und impliziert, dass 99,3 % aller deutschen Unternehmen kleinen und mittleren Unternehmen zuzuordnen sind.⁸⁴

⁸¹ Quelle: Entnommen aus *Wolter/Hauser* (2001), S. 31.

⁸² Vgl. hierzu auch *Hamer* (2006), S. 26, der verdeutlicht, dass Großunternehmen nur eine statistische Minderheit ausmachen und aufgrund des großen Subventionsanteils und der häufigen Gewinnverlagerungen ins Ausland nur in geringem Umfang in Deutschland Steuern zahlen. Siehe ebenso kritisch *Wolter/Hauser* (2001), S. 34-36.

⁸³ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2012a). Die Daten des Statistischen Bundesamtes sind dabei auf Grundlage der KMU-Definition der EU-Kommission ermittelt. Zur Begriffsabgrenzung der *EU-Kommission* siehe nochmals Kap. 2.1, S. 18. Für vergleichbare Werte nach der Definition des *IfM Bonn* siehe *IfM Bonn* (2011c). Für eine detailliertere Übersicht siehe *IfM Bonn* (2011d).

⁸⁴ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2012a).

Bei Betrachtung der Beschäftigungssituation wird die hervortretende Stellung von KMU in Deutschland offensichtlich.⁸⁵ Insgesamt beschäftigen KMU 59 % aller Beschäftigten. Davon 18 % in Kleinstunternehmen, 22 % in kleinen und 19 % in mittleren Unternehmen.⁸⁶ Allerdings unterscheidet sich die Beschäftigungssituation von KMU und Großunternehmen nicht nur im Hinblick auf das Zahlenmaterial, sondern auch in Bezug auf die Beschäftigungsdauer und -sicherheit.⁸⁷ In konjunkturell schlechteren Zeiten neigen Großunternehmen eher dazu, Personal zu entlassen, während KMU aus Transaktionskostenüberlegungen dazu tendieren, Mitarbeiter so lange wie möglich zu beschäftigen.⁸⁸ Erforderliche Neueinstellungen bei steigender Konjunktur wären mit Kosten der Personalsuche, -auswahl und Einarbeitung verbunden, welche bei ertragstarken Großunternehmen eine geringere Belastung darstellen als bei KMU.⁸⁹ Darüber hinaus sind psychologische Aspekte zu nennen: Der Unternehmensinhaber weist u.U. aufgrund einer kleineren Unternehmensgröße und des persönlichen Kontaktes ein höheres Verantwortungsgefühl gegenüber seinen Mitarbeitern auf. In Bezug auf die Bereitstellung von Ausbildungsplätzen nehmen KMU ebenso eine bedeutende Stellung ein.⁹⁰ Durch die flächendeckende Verteilung von KMU in allen Wirtschaftsbereichen⁹¹ und die damit verbundene Möglichkeit der Bereitstellung von Ausbildungsplätzen in den diversen Berufen, üben KMU eine zentrale Ausbildungsfunktion aus.⁹²

In Bezug auf die Staatsfinanzen zeigt die Steuerstatistik, dass KMU 70 % der Unternehmenssteuern tragen.⁹³ Die Gruppe der KMU fungiert als hauptsächliche Einkunftsquelle der öffentlichen Finanzen. Hinzu kommt ein essenziell höheres Subventionsvolumen für Großunternehmen.⁹⁴ KMU stellen keine „kleinen Ausgaben“ von Großunternehmen dar und unterscheiden sich nicht nur in ihrem Wesen grundlegend

⁸⁵ Siehe hierzu *Goeke* (2008), S. 14-16; *Hamer* (2006), S. 34 f.; *Bass* (2006), S. 10.

⁸⁶ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2012c). Vgl. zur Ergänzung die Abgrenzung des *IfM Bonn* unter *IfM Bonn* (2011e). Siehe hierzu auch die Auswertung nach Wirtschaftszweigen von *Klees/Veldhues* (2008), S. 225-241. Die Autoren geben eine Beschäftigungsquote von 58,4 % an.

⁸⁷ Siehe hierzu die Darstellung der Beschäftigungsentwicklung nach Betriebsgröße oder nach Regionen in Deutschland bei *Röhl* (2005), S. 7-9.

⁸⁸ Vgl. *De* (2005), S. 182.

⁸⁹ Wobei Großunternehmen durch die mit dem Personalabbau verbundene erhöhte Produktivität der Mitarbeiter in wirtschaftlich besseren Zeiten nur einen Teil des abgebauten Mitarbeiterbestandes wieder aufstocken. Vgl. *De* (2005), S. 183.

⁹⁰ Siehe *Hamer* (2006), S. 35; *Röhl* (2005), S. 5.

⁹¹ Vgl. dazu die Übersicht des *IfM Bonn* (2011b).

⁹² Siehe dazu *De* (2005), S. 184.

⁹³ Vgl. zu diesem Wert *Hamer* (2006), S. 38.

⁹⁴ Vgl. nochmals *Hamer* (2006), S. 38

von Großunternehmen, sondern nehmen auch eine besondere Stellung in der deutschen Wirtschaft ein. Daher ist eine gesonderte wissenschaftliche (steuerliche) Betrachtung von KMU m.E. nicht nur gerechtfertigt, sondern erforderlich.⁹⁵

2.3 Zwischenergebnis

Das Kapitel hat verschiedene Definitionsansätze von KMU aufgezeigt und zusätzlich die charakteristischen Wesensmerkmale dieser Unternehmen herausgearbeitet. Ebenso wurde die wirtschaftliche Bedeutung von KMU erläutert. Es wurde deutlich, dass KMU nicht allein durch Größenklassen definiert werden können, sondern idealtypisch durch quantitative und qualitative Merkmale dokumentiert werden sollten. Bei dieser m.E. sinnvollen Abgrenzung verbleibt dennoch das Problem der Operationalisierung.

Als Basis der weiteren Analyse wird in dieser Arbeit für KMU die Definition der EU-Kommission zugrunde gelegt, da diese sowohl alle möglichen Rechtsformen berücksichtigt⁹⁶ als auch an diese Abgrenzung verschiedene Rechtsfolgen geknüpft sind. Zusätzlich finden Eigentums- und Führungsstruktur als zentrale qualitative Merkmale in der Untersuchung Berücksichtigung.

Ferner kann je nach Rechtsform und Wirtschaftszweigzuordnung und der damit verbundenen mannigfachen Ausgestaltung der Betriebe hinsichtlich der Produkte und Dienstleistungen, des Kapitalbedarfs oder verwendeter Technologien etc. ein andersgeartetes Planungspotenzial und damit die Anwendung der Steuerplanung verbunden sein. Darüber hinaus weisen Mehrbranchen- im Gegensatz zu Einbranchenunternehmen vielschichtige Strukturen auf, woraus ebenfalls ein erhöhtes Planungspotenzial resultiert.⁹⁷ Für eine spätere Differenzierung der Daten fließen daher die situativen Faktoren Rechtsform und Branchenzugehörigkeit in die Analyse mit ein.⁹⁸

⁹⁵ Zur weiteren Vertiefung der volkswirtschaftlichen Bedeutung von KMU siehe z.B. *Hamer* (2006), S. 37-49. Es wird auch die Bedeutung von KMU in Bezug auf Produktion und Wachstum, umweltpolitische Aspekte oder die gesellschaftliche Bedeutung beschrieben. Zu weiteren Erörterungen siehe zudem *BMWI* (2007) oder *Wegmann* (2006), S. 3-9.

⁹⁶ Vgl. FN 52.

⁹⁷ So auch *Holt* (2001), S. 77.

⁹⁸ Zum Begriff „situative Faktoren“ siehe FN 31.

ZWEITER TEIL:
THEORETISCHE GRUNDLAGEN

3 Konkretisierung einer Steuerplanung in KMU

Ziel dieses Kapitels ist die Darstellung der theoretischen Grundlagen zur empirischen Beantwortung der Frage, ob Steuerplanung in KMU Anwendung findet oder nicht. Dazu ist es obligatorisch zu determinieren, was unter Steuerplanung zu verstehen ist und in welcher Weise Steuerplanung in KMU erfolgen kann. Hierzu wird in Kapitel 3.1 zunächst die Definition und Einordnung der Steuerplanung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre vorgenommen. Daran anschließend wird die Steuerplanung in die theoretischen Grundlagen der Entscheidungstheorie eingeordnet, wobei detailliert auf den Begriff der Entscheidung eingegangen wird, um im Anschluss daran die Steuerplanung als steuerökonomischen Entscheidungsprozess zu beschreiben. Weiterhin erfolgt eine Einbettung in die Ziele und Aufgaben der Unternehmung. Die Ergebnisse werden als Basis der weiteren Analyse in Kapitel 3.2 zusammengefasst. Eine Systematisierung und die Darstellung der möglichen Elemente einer Steuerplanung als Fundament der empirischen Untersuchung erfolgt in Kapitel 3.3. Die Ausführungen werden schließlich in Kapitel 3.4 zusammengefasst.

3.1 Definition und Einordnung der Steuerplanung

3.1.1 Begriff der Steuerplanung

Der Begriff der Steuerplanung setzt sich aus dem Wortpaar „Steuern“ und „Planung“ zusammen. Dabei sind *Steuern* ein Teil der Abgaben.⁹⁹ Die Steuerbelastung eines Unternehmens und deren Anteilseigner ergibt sich aus betrieblichen und privaten Sachverhalten, die nicht getrennt voneinander betrachtet werden können.¹⁰⁰ Diese können durch Einteilung in die Besteuerung des finanziellen Unternehmensergebnisses (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag), der Unternehmensleistungen (z.B. die Umsatzsteuer und Verbrauchsteuern) und die Besteuerung der Unternehmensmittel (z.B. Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer) systematisiert werden.¹⁰¹ Das Zusammenwirken der einzelnen Steuern auf die Gesamtsteuerbelastung der Unternehmung ist sehr komplex und hat Auswirkungen auf das zukünftige Kosten-Nutzen-Verhältnis, wodurch eine Planung dieser Steuerbelastung durch eine sorgfältige Abwägung von unternehmerischen Entscheidungen und der

⁹⁹ Siehe auch *Habersack/Breithecker* (2010), S. 5 f.; *Schneeloch* (2012), S. 7 f. und S. 13 f. Zur Verdeutlichung ist auf die Legaldefinition des § 3 Abs. 1 AO zu verweisen, in dem der Steuerbegriff bestimmt wird. Zur genauen Konkretisierung und weiteren Kommentierung siehe *Lang* (2010), S. 49-56; *Klein/Gersch* (2009), § 3 AO Rz. 2-15.

¹⁰⁰ Vgl. *Siegel* (1982a), S. 14. *Seibold* spricht von 50 Einzelsteuern, die eine Unternehmung mittel- oder unmittelbar tangieren können. Vgl. *Seibold* (2002), S. 2.

¹⁰¹ Vgl. dazu die Systematik bei *Schneider* (2002), S. 7-9.

Einbezug von steuerlichen Aspekten in die unternehmerische Planung notwendig werden.¹⁰²

Der Begriff der *Planung* wird nach *Wild* als „systematisch-methodischer Prozeß der Erkenntnis und Lösung von Zukunftsproblemen“¹⁰³ definiert. Planung ist also ein methodisches zukunftsgerichtetes Abwägen und Festsetzen von Zielen, Handlungen und Arbeitsweisen zur Zielerreichung.¹⁰⁴ Folglich geht es um das Treffen von Entscheidungen, die die Zukunft berühren. Die Bedeutung der Planung liegt dabei in der Realisierung folgender Hauptfunktionen:

- Erfolgssicherung bzw. Effizienzsteigerung,
- Risikoerkenntnis und -reduzierung,
- Flexibilitätserhöhung,
- Komplexitätsreduktion,
- Synergieeffekte durch Integration.¹⁰⁵

Das deutsche Steuersystem ist in seiner umfassenden und komplizierten Ausgestaltung eines der komplexesten Systeme unseres Rechtssystems.¹⁰⁶ Nach der obigen Definition der Planung ist die Notwendigkeit, steuerliche Aspekte bei betriebswirtschaftlichen Planungsüberlegungen in die wirtschaftlichen Planungskalküle eines Unternehmens mit einzubeziehen, aufgrund der fehlenden Entscheidungsneutralität einerseits und der Komplexität, der häufigen Veränderungen im Zeitablauf sowie der Erfolgssicherung und Effizienzsteigerung mit den daraus resultierenden Wirkungen andererseits gegeben.¹⁰⁷

¹⁰² Siehe dazu *Kraft/Kraft* (2009), S. 5-6. Ferner ist nach *Rose* eine betriebswirtschaftliche Steuerplanung nicht nur durch die Existenz einer Steuerbelastung gegeben, sondern auch darin begründet, dass die Steuerbelastung in Grenzen einer Gestaltung zugänglich ist. Vgl. *Rose* (1989), S. 294, und die Möglichkeiten der Gestaltung im Steuerrecht in Kap. 3.3.1, S. 50-52.

¹⁰³ *Wild* (1982), S. 13.

¹⁰⁴ So auch *Meyer* (2007), S. 3; *Wild* (1982), S. 13; *Szyperski/Winand* (1980), S. 32 f.

¹⁰⁵ Siehe dazu umfassend *Wild* (1982), S. 15-19.

¹⁰⁶ So z.B. *Blasch* (2008), S. 25; oder auch *Herzig* (2000), S. 1866, der von einem „Steuerchaos“ spricht. Nach Ansicht von *Schenk* ist auch die Steuerrechtswissenschaft dafür mitverantwortlich. Siehe zur Begründung ausführlich *Schenk* (2008). Vgl. auch bereits *Wacker* (1979), S. 13 f.

¹⁰⁷ Zur materiellen und formellen Begründung der Berücksichtigung von Steuern in Planungen siehe *Wagner* (1980), S. 553-555. *Rose* beschreibt die Steuerplanung als Konsequenz der drei essentiellen Eigenschaften unseres Steuersystems: Der Wichtigkeit der Besteuerung, der Ungewissheit der Besteuerung und wiederum der legalen Zugänglichkeit für Gestaltungen. Vgl. *Rose* (1996), S. 81.

Der Begriff der *Steuerplanung* kann folglich als die Bestimmung der „Einflüsse der Besteuerung auf die unternehmerischen Handlungsoptima“¹⁰⁸ definiert bzw. als „das vorausschauende Bestimmen der Höhe der Steuerbelastung und des Zeitpunktes der Steuerzahlung“¹⁰⁹ bestimmt werden.¹¹⁰ Wie folgender Abbildung 3 zu entnehmen ist, handelt es sich um eine weite Begriffsauffassung, da die enge Begriffsauslegung der Steuerplanung nur die Gestaltung der Steuern selbst zum Gegenstand hat und damit wesentlich zu kurz greift.¹¹¹

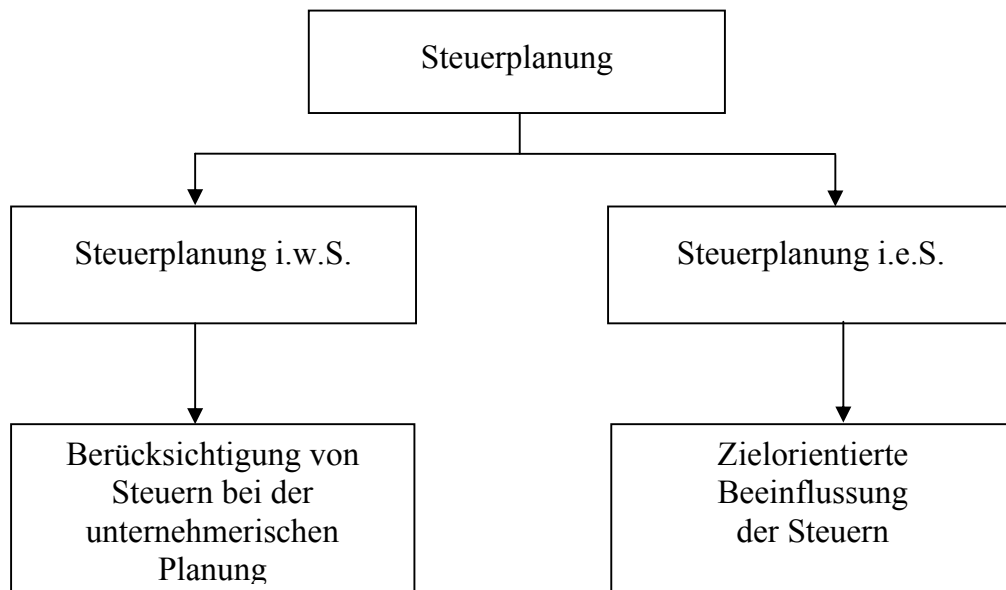


Abbildung 3: Definition der Steuerplanung.¹¹²

¹⁰⁸ Wagner/Dirrigl (1980), S. 3.

¹⁰⁹ Horváth (2011), S. 250. Siehe auch Glorius-Rose (2005), S. 77.

¹¹⁰ Die Verwendung der Begriffe Steuerplanung und Steuerpolitik erfolgt zudem in der Literatur uneinheitlich. Während z.B. Wöhe (1988), S. 28 beide Begriffe synonym verwendet, fasst Haberstoch (1984a), S. 266 die Steuerplanung als Sektion der Steuerpolitik auf. Vgl. auch Rödder, der die Steuerplanung in die Aspekte „agierend“ und „reagierend“ unterteilt. Hierbei beschreibt reagierend die Steuerplanung i.e.S. und umfasst die Berücksichtigung dispositiver Steuerwirkungen in wirtschaftlichen Planungen. Agierende Steuerplanung hingegen umfasst neben der reagierenden Steuerplanung auch den Aspekt der Steuergestaltung. Vgl. Rödder (1988a), S. 3. In dieser Arbeit wird einheitlich der Begriff „Steuerplanung“ verwendet und diese Diskussion der Differenzierung vernachlässigt.

¹¹¹ Zur gleichen Auffassung und zum Begriff der Steuerplanung siehe Wacker (1979), S. 16-20; Wagner/Dirrigl (1980), S. 3. Umfassend zur Steuerplanung vgl. auch Eisenach (1974), S. 18-27.

¹¹² In Anlehnung an Wagner/Dirrigl (1980), S. 3.

3.1.2 Steuerplanung als Teilgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Das Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre ist das wirtschaftliche Handeln. Die Wirtschaftseinheiten sind bestrebt, die vorhandenen knappen Güter so zu verwenden, dass ein möglichst hoher Grad an Bedürfnisbefriedigung erzielt wird.¹¹³ Ein Entscheidungsproblem liegt dabei immer dann vor, „wenn unter bestimmten Umweltzuständen (Daten) aus mehreren Handlungsalternativen diejenige Alternative zu wählen ist, die am besten zur Zielerfüllung beiträgt.“¹¹⁴

Die Wissenschaftsdisziplin der *Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*¹¹⁵ stellt ein Teilgebiet der (Allgemeinen) Betriebswirtschaftslehre dar¹¹⁶ und knüpft an dem zuvor beschriebenen Erkenntnisobjekt an: Genau wie die Betriebswirtschaftslehre ist auch der Wissenschaftszweig der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf einen entscheidungsorientierten Ansatz zurückzuführen.¹¹⁷ Auf Basis dieses Ansatzes untersucht die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Wissenschaftsdisziplin den Steuereinfluss auf Entscheidungssituationen und versucht die Frage zu beantworten, wie diese Entscheidungen entsprechend der Ziele des Entscheidungsträgers optimal zu treffen sind.¹¹⁸ Wird der Adressat als betrieblicher Entscheidungsträger verstanden,¹¹⁹ kann sich die Vorteilhaftigkeit von betrieblichen Entscheidungen und Handlungsalternativen unter der Berücksichtigung des steuerlichen Einflusses positiv oder negativ verändern.¹²⁰ Dies

¹¹³ Vgl. *Wöhe/Döring* (2010), S. 4 f. Für weitere Erkenntnisgegenstände in der Literatur siehe *Schweitzer* (2009), S. 50-66.

¹¹⁴ *Bea* (2009), S. 333.

¹¹⁵ Zur Entstehung und Geschichte der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre siehe z.B. *Treisch* (2006) oder zur Betriebswirtschaftslehre *Schneider* (1997). Vgl. zur Entwicklung und Begriffsdefinition der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bereits *Aufermann* (1951), S. 23-24.

¹¹⁶ Vgl. *Habersstock/Breithecker* (2010), S. 107, S. 111-113; *Rose* (1992), S. 21; *Siegel* (1982a), S. 12. Zur Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre siehe *Wöhe/Döring* (2010), S. 40-46. Zugleich stellt sie neben den Teildisziplinen der Finanzwissenschaft und der Steuerrechtswissenschaft eine Sektion der Steuerwissenschaften dar. Siehe *Seibold* (2002), S. 2 f.; *Rose* (2006b), S. 132.

¹¹⁷ Der entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre geht zurück auf *Heinen*. Siehe *Heinen* (1992) bzw. *Heinen* (1969). Zur Orientierung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre am entscheidungsorientierten Ansatz siehe *Habersstock/Breithecker* (2010), S. 109-110 oder *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980), S. 700.

¹¹⁸ Vgl. *Wöhe/Döring* (2010), S. 91 f.

¹¹⁹ Zu den Adressaten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre siehe z.B. *Siegel* (1982a), S. 13.

¹²⁰ Da prinzipiell alle ökonomischen Vorgänge von Steuerwirkungen beeinflusst sein können, ist eine Nichtberücksichtigung von Steuern nur dann gerechtfertigt, wenn keine oder vernachlässigbar geringe Steuerwirkungen auftreten oder die Kosten der Ermittlung zu hoch sind. So *Wagner* (2004), S. 239. Zur Entscheidungsneutralität vgl. nochmals m.w.N. FN 8.

gilt für betriebswirtschaftliche und private Entscheidungen in derselben Weise.¹²¹ Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre soll daher als „praktisch orientierte Wissenschaft“¹²² Informationen für die zu treffenden Entscheidungen liefern.

Als Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind anzugeben:¹²³

1. Steuerwirkungslehre,
2. Steuergestaltungslehre,
3. Steuerrechtsgestaltungslehre¹²⁴ und
4. Empirische Steuerforschung.

Zu den Aufgaben wird auch die Steuernormendarstellung gezählt, obgleich diese Wissenschaftsdisziplin nicht als eigenständige Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sondern als propädeutische Lehraufgabe zu sehen ist.¹²⁵

Die Analyse der Einflussnahme der Besteuerung auf den betrieblichen Ablauf und damit die Beeinflussung der Besteuerung auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen ist Gegenstand der Steuerwirkungslehre.¹²⁶ Verschiedene Steuerwirkungen,¹²⁷ hervorgerufen durch Bemessungsgrundlagen-, Zins- und Progressionseffekte der Besteuerung oder einer Kombination dieser Effekte, haben Einfluss auf ökonomische Entscheidun-

¹²¹ Siehe *Seibold* (2002), S. 1.

¹²² *Wagner* (1974), S. 393.

¹²³ Vgl. z.B. *Schneeloch* (2012), S. 1; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), S. 63-66; *Schneeloch* (2007), S. 109-123; *Kußmaul* (1995), S. 9 f.; *Rose* (1992), S. 16-20; *Wöhe* (1988), S. 22-29 oder *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980), S. 700 f. Zu einer Kategorisierung betriebswirtschaftlicher Steuerforschung siehe *Wagner* (2004), S. 239.

¹²⁴ Hier wird bewusst nicht der Begriff der Normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre verwendet, da der Begriff „normativ“, also eine Norm betreffend ein Werturteil enthält. Vgl. dazu ausführlich m.w.N. *Schmiel* (2005b).

¹²⁵ Siehe dazu *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 2 und S. 110 oder *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), S. 63.

¹²⁶ Vgl. dazu *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 1; *Schmiel* (2009b), S. 1196.

¹²⁷ Bzgl. der Definition von Steuerwirkungen wird hier dem Verständnis von *Schreiber* (2008), S. 1 gefolgt, wobei Steuerwirkungen dann vorliegen, „wenn es durch die Steuerzahlung zu einer Änderung von wirtschaftlichen Handlungen kommt. (...) Wenn Steuerzahlungen den Gewinn mindern, muss dies noch keine Entscheidungswirkung zur Folge haben. Eine Entscheidungswirkung tritt erst dann auf, wenn die Entscheidung mit Berücksichtigung von Steuern eine andere ist, als sie es ohne deren Einbezug gewesen wäre.“ Siehe dazu auch *Schmiel* (2009b), S. 1196, FN 8. A. A. ist *Schneeloch* (2005), S. 254.

gen.¹²⁸ Die Fragestellung der Steuerwirkungslehre lautet damit: Welche steuerlichen Wirkungen resultieren aus dem vorliegenden Sachverhalt?

Im Rahmen der Steuer- und Unternehmensplanung sind daher betriebswirtschaftliche Entscheidungen so zu treffen, dass diese steueroptimal und darüber hinaus auch optimal für die gesamten unternehmerischen Verhältnisse sind (Steuergestaltungslehre).¹²⁹

Es geht also um eine „betriebswirtschaftliche Planung mit Berücksichtigung der Steuern.“¹³⁰ Auf Grundlage der Steuerwirkungslehre werden also Sachverhalte so versucht zu wählen, dass vorgegebene Steuerwirkungen erzielt werden.¹³¹ Damit werden im Wissenschaftszweig der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nicht nur Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge aufgezeigt, sondern diese in Ziel-Mittel-Systeme integriert: Nur wenn ein Sachverhalt expliziert werden kann, sind notwendige herbeizuführende Randbedingungen bekannt, um einen Sachverhalt auszulösen.¹³²

Die Wirkungen der Steuergesetzgebung de lege lata zu analysieren und auf diesen Erkenntnissen aufbauend Empfehlungen de lege ferenda an den Gesetzgeber für die Ausgestaltung der Steuerrechtsnormen abzuleiten, ist Bestimmung der Steuerrechtsgestaltungslehre. Demzufolge ist die Steuerwirkungsanalyse, als Analyse des Ist-Zustands, Voraussetzung, um im Rahmen der Steuerrechtsgestaltung ausreichend über die Erkenntnis der Steuerwirkungen informieren zu können und auf Grundlage dieser gewonnenen Informationen Empfehlungen (Soll-Zustand) an den Gesetzgeber zu geben.¹³³

Die letztgenannte Aufgabe, die empirische Steuerforschung, ist nicht als eigenständiges Ziel der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anerkannt, sondern wird vielmehr als

¹²⁸ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), S. 68. Zu den einzelnen Effekten siehe Kap. 3.3.1, S. 53.

¹²⁹ Siehe nochmals *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 1; *Jacobs* (2004), S. 251. Es sei hier ergänzend angemerkt, dass im Zusammenhang mit der beschriebenen Gestaltungsaufgabe über Entscheidungen informiert wird. Die Wissenschaft zeigt auf, mit welchen Mitteln welche Ziele erreicht werden könnten, Entscheidungen selbst werden nicht getroffen. Vgl. dazu *Schmiel* (2005b), S. 541.

¹³⁰ *Gratz* (1982), S. 13.

¹³¹ Anders, nämlich die Steuerplanungslehre als Grundlage der Steuerwirkungslehre verstehend, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008) und auch *König/Wosnitza* (2004), S. 1.

¹³² So *Füllbier* (2004), S. 267. *Breithecker* (2004), S. 2-3. A.A. ist *Schmiel*, die die Auffassung vertritt, dass die Steuerplanungslehre keiner theoretischen Fundierung bedarf, da es nicht sinnvoll erscheint, aus Ursache-Wirkungs-Aussagen Ziel-Mittel-Aussagen abzuleiten. Siehe dazu *Schmiel* (2009b), S. 1195 f., 1202.

¹³³ So *Schneeloch* (2011), S. 247 f. und auch *Schneeloch* (2005), S. 257. Ferner ist die Kenntnis der Steuernormen zwingende Voraussetzung um Steuerwirkungen überhaupt erst analysieren zu können. So auch *Siegel* (1982a), S. 15. Zur theoretischen Fundierung der Steuerrechtsgestaltungslehre siehe auch *Schmiel* (2009b), S. 1196, S. 1201 und ausführlich *Schmiel* (2005c).

Teilgebiet der anderen Aufgaben angesehen.¹³⁴ *Schmiel* macht deutlich, dass die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Realwissenschaft empirische Forschung jedoch erfordert.¹³⁵ Unter empirischer Steuerforschung wird dabei die experimentelle Prüfung der auf „entscheidungslogischem Weg gefundenen Erkenntnisse“¹³⁶ verstanden. Die Aufzeichnungen zu diesem Forschungsgebiet lassen sich in Arbeiten zur Rezeption betriebswirtschaftlicher Handlungsempfehlungen, Prüfung von Hypothesen über Steuerwirkungen, deskriptive Analysen zu Verteilungsfolgen der Besteuerung und Arbeiten zur Illustration des Umfanges von Steuerwirkungen gliedern.¹³⁷ Der Bereich ist innerhalb der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre noch weitgehend unbeachtet,¹³⁸ dennoch wird dieser Obliegenheit ein hohes wissenschaftliches und auch politisches Interesse beigemessen.¹³⁹ Dies vor allem deshalb, weil die empirische Überprüfung der Aussagen und Wirkungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zum einen als Kontrollfunktion dient, zum anderen die Ergebnisse einen Erkenntnisfortschritt bedingen und diese zur Weiterentwicklung der Wissenschaftsdisziplin einen hohen praktischen Nutzen aufweisen. Damit wird in diesem Fall ein enges Begriffsverständnis der empirischen Forschung zugrunde gelegt, welches die empirische Forschung allein als Methode der betriebswirtschaftlichen Forschung versteht. Reale Gegebenheiten werden dabei in einem betriebswirtschaftlichen Zusammenhang mit Hilfe externer Daten theoriefundiert erforscht.¹⁴⁰

Zusammenfassend ist die Steuerplanung im Sinne einer bestmöglichen Entscheidungsfindung den Aufgaben der Steuergestaltungslehre zuzuordnen.¹⁴¹ Dabei ist die Steuerwirkungsanalyse zwingende Voraussetzung einer Steuerplanung und noch nicht die Planung bzw. Gestaltung des Steuereinflusses selbst.¹⁴² Dem gegenüber steht die Notwendigkeit im Vorfeld Zielvorstellungen zu definieren, um Steuerwirkungen im Hin-

¹³⁴ So *Siegel* (1982a), S. 17. Zustimmend auch *Kußmaul* (1995), S. 5.

¹³⁵ Vgl. *Schmiel* (2009a), S. 162.

¹³⁶ *Schneeloch* (2005), S. 253. Siehe auch *Füllbier* (2004), S. 268.

¹³⁷ Zu dieser Einteilung und damit der Auffassung eines weiten Begriffsverständnisses der empirischen Steuerforschung siehe *Schmiel* (2009a), S. 149, S. 151-153.

¹³⁸ Vgl. *Schneeloch* (2011), S. 249 f.; *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), S. 80; *Hüsing* (2007), S. 343; *Schneeloch* (2005), S. 262; *Wagner* (2004), S. 243. Dies gilt insbesondere für die Beziehung zwischen Steuern und dem Handeln von Steuerpflichtigen. Vgl. *Schmiel* (2009a), S. 163. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* sehen dies als Folge der schwierigen Beschaffung von Daten, die für die empirische Forschung vonnöten sind. Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980), S. 700.

¹³⁹ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), S. 64; *Schneeloch* (2005), S. 262 oder *Jacobs* (2004), S. 254.

¹⁴⁰ Zu dieser Auffassung siehe *Homburg* (2007a), S. 29.

¹⁴¹ Vgl. *Ohmen* (2010), S. 2.

¹⁴² So *Schneeloch* (2011), S. 245. Siehe auch *Seibold* (2002), S. 2.

blick auf diese definierten Ziele ermitteln zu können. Dies bedingt eine vorherige (Steuer-) Planung der zu erreichenden Ziele. Es existieren folglich zahlreiche Wechselwirkungen zwischen den genannten Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.¹⁴³

3.1.3 Steuerplanung als ökonomischer Entscheidungsprozess

Bei der Definition des Begriffs der Steuerplanung wurde deutlich, dass die Steuerplanung eine Entscheidung zwischen verschiedenen Handlungsoptionen darstellt. Für die Beschreibung der Entscheidung für oder gegen die Umsetzung einer Steuerplanung, kann zunächst die Entscheidungstheorie herangezogen werden. Die Entscheidungstheorie beschäftigt sich mit dem Entscheidungsverhalten von Einzelsubjekten.¹⁴⁴ Dabei kann je nach Forschungsziel zwischen präskriptiver und deskriptiver Entscheidungstheorie differenziert werden.

In der präskriptiven Entscheidungstheorie wird den Individuen rationales Handeln unterstellt und versucht zu analysieren, wie sich der Entscheider in einer gegenwärtigen Entscheidungssituation und unter Berücksichtigung seiner individuellen Zielfunktion am Besten entscheiden sollte.¹⁴⁵ Zielsetzung ist die Erarbeitung von Vorschlägen und Empfehlungen für die Lösung von Entscheidungsproblemen. Der präskriptiven Entscheidungstheorie liegt dabei das theoretische Verhaltensmodell des Homo oeconomicus zugrunde. Wesentliche Prämisse des Modells ist das eigeninteressierte und rationale Handeln des Individuums, das als Ziel die Maximierung seines eigenen Nutzens anstrebt.¹⁴⁶ Aus den zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen trifft das Individuum anhand seiner feststehenden Präferenzen die beste Auswahl.¹⁴⁷ Dabei handelt das Individuum unter rationalen Gesichtspunkten, d.h. unter Berücksichtigung eines Kosten-Nutzen-Kalküls, mit dem die einzelnen zur Verfügung stehenden Alternativen bewertet werden.¹⁴⁸ Dazu wird vollständige Information und ein Reagieren auf Restriktionen unterstellt.¹⁴⁹ Es erfolgt somit eine „Planung“, indem verschiedene zur

¹⁴³ So auch *Hüsing* (2007), S. 343.

¹⁴⁴ Siehe *Laux* (2012), S. 3; *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2012), S. 1. Zu einer historischen Einordnung vgl. *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 4-6.

¹⁴⁵ Siehe *Eisenführ/Weber/Langer* (2010), S. 4; *Manz/Dahmen/Hoffmann* (2000), S. 5.

¹⁴⁶ Siehe dazu ausführlich *Kirchgässner* (2008), S. 13-28; *Erlei/Leschke/Sauerland* (2007), S. 4-6. Vgl. auch *Ramb/Tietzel* (1993), V; *Tietzel* (1981), S. 118. Siehe dazu kritisch aus ethisch-neurobiologischer Perspektive *Küpper* (2009).

¹⁴⁷ Vgl. zu dieser Trennung von Präferenzen und Restriktionen sowie zu den weiteren Prämissen des Modells *Göbel* (2002), S. 24 f.

¹⁴⁸ Vgl. *Erlei/Leschke/Sauerland* (2007), S. 4. Siehe auch *Williamson* (1990), S. 50-52.

¹⁴⁹ Vgl. nochmals *Kirchgässner* (2008), S. 18. Für einen Überblick zur Figur des Homo oeconomicus vgl. *Smekal/Theurl* (1994), S. 19-21; *Frey/Brandstätter/Schuster* (1994), S. 66 f. und insbesondere

Verfügung stehende Handlungsalternativen bewertet und verglichen werden, um im Anschluss eine fundierte Entscheidung zu treffen.

Die deskriptive Entscheidungstheorie analysiert und beschreibt im Gegensatz zur präskriptiven Entscheidungstheorie, wie die zu untersuchenden Individuen sich in einer Entscheidungssituation verhalten haben und wie sie ihre Entscheidungen in der Realität treffen.¹⁵⁰ Dabei ist diese Forschungsrichtung durch Orientierung am individuellen Entscheidungsverhalten auch psychologischen und soziologischen Erkenntnissen zugänglich.¹⁵¹ Ziel ist dabei die Überprüfung von empirisch aussagekräftigen Hypothesen, die sich der unmittelbaren Betrachtung entziehen und durch geeignete Indikatoren operationalisiert werden müssen.¹⁵² Sind Hypothesen über das Verhalten der Individuen erstellt, soll im Ergebnis die Möglichkeit bestehen, bei Kenntnis der Ausgangssituation Entscheidungen zu prognostizieren.¹⁵³ Die Fragestellung, die damit beantwortet werden soll, lautet: „Wie werden Entscheidungen in Wirklichkeit getroffen?“¹⁵⁴

In der Realität könnte die Anwendung der Steuerplanung ebenso in den Verhaltensweisen des Unternehmers begründet sein. Die beschriebene Entscheidungsfindung ist nicht nur von rationalen Erwägungen gekennzeichnet, sondern wird auch von emotionalen Aspekten bestimmt.¹⁵⁵ Zentrale Fragestellungen in diesem Zusammenhang wären:

- Wie und anhand welcher Merkmale entscheidet der Unternehmer in einem KMU?
- Welche Vorgehensweise wählt der Unternehmer bei Entscheidungen?
- Sucht dieser aktiv nach Alternativen?
- Zögert der Unternehmer, verbunden mit der Hoffnung das Problem löst sich von selbst, die Berücksichtigung von steuerlichen Aspekten unendlich hinaus?
- Oder erfolgt eine völlige Resignation, wobei der Unternehmer das Problem aufgrund der für ihn zu hohen Anforderungen verdrängt?¹⁵⁶

in Bezug auf die Vernachlässigung der psychologischen Perspektive S. 67-70. Kurz auch *Wöhe/Döring* (2010), S. 3-6. Zur weiteren Kritik siehe *Ruckriegel* (2009), *Kirchgässner* (2008), S. 27-37 oder bereits *Kirsch* (1998), S. 5-7.

¹⁵⁰ Vgl. *Manz/Dahmen/Hoffmann* (2000), S. 5.

¹⁵¹ Vgl. *Monz* (1985), S. 38. Zum Ziel und Voraussetzungen psychologischer Forschung vgl. *Gadenne* (1984), S. 16-22.

¹⁵² Siehe *Laux* (2012), S. 4.

¹⁵³ Vgl. *Laux* (2012), S. 14; *Meyer* (2000), S. 2.

¹⁵⁴ *Manz/Dahmen/Hoffmann* (2000), S. 63.

¹⁵⁵ So auch *Gigerenzer* (2007), S. 11; *Kahle* (2001), S. 108.

¹⁵⁶ Siehe dazu *Pikkemaat* (2002), S. 59.

Auch wenn die Entscheidung zur Anwendung der Steuerplanung oder konkreter z.B. die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes bewusst getroffen wird,¹⁵⁷ muss dem Unternehmer der Entscheidungsprozess, der zur Entscheidung geführt hat, nicht bekannt sein.¹⁵⁸ Gemäß der Theorie der Nutzenmaximierung würde eine Wahl zwischen Alternativen anhand der Gewichtung einzelner Faktoren stattfinden. Nach der Bewertung der einzelnen Faktoren wird die Alternative mit dem höchsten Nutzwert ausgewählt. Zentrale Axiome sind dabei die Vergleichbarkeit der Alternativen, die Transitivität der Präferenzen und die Unabhängigkeit von Gemeinsamkeiten.¹⁵⁹ Voraussetzung dieser Vorgehensweise ist, dass alle Alternativen bekannt sind und notwendige Informationen zum Bewerten der Alternativen vorliegen.¹⁶⁰ Dies ist jedoch vielfach nicht gegeben. Je nach Informationsstand können ferner aufgrund der Interdependenzen zwischen Zielvorgabe und Information mannigfache Handlungsweisen trotz gleicher Zielvorgabe existieren und umgekehrt.¹⁶¹

Demnach werden Entscheidungen nicht anhand von Faktoren mit Gewichtungen abgewogen oder orientieren sich an einem zentralen Attribut (z.B. MiniMax- oder MaxiMax-Regel),¹⁶² sondern basieren auf Bauchgefühlen und persönlichen Faustgrößen bzgl. der Rendite, welche das eingesetzte Kapital erreichen muss.¹⁶³ Auch das Folgen eines Satisfizierungsprinzips, bei dem der Unternehmer nicht den maximalen, sondern den für sich zufriedenstellenden Nutzen zu erlangen versucht, oder einer Wiedererkennungsheuristik, bei der Entscheidungen aus Gewohnheit erneut wie in der Vergangenheit getroffen werden, ist denkbar.¹⁶⁴ Dies wird häufig bei Routineentscheidungen der Fall sein, wenn der Unternehmer mit der Situation vertraut ist und aus seiner Sicht eine

¹⁵⁷ Siehe zu möglichen Wahlrechten im Steuerrecht Kap. 3.3.1, S. 50-52 sowie die Bewusstheitsprämisse in diesem Kap., S. 42 und FN 182.

¹⁵⁸ Vgl. *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 3.

¹⁵⁹ Vgl. *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 203-220.

¹⁶⁰ Zu einem idealtypischen Ablauf des Informationsverhaltens seitens des Unternehmers vgl. *Pikemaat* (2002), S. 17.

¹⁶¹ So *Heinen* (1976), S. 32 f. Das Individuum nimmt Mittel-Zweck-Beziehungen in Bezug auf zu erreichende Ziele jedoch relativ vereinzelt wahr und berücksichtigt so subjektiv diese Interdependenzen in nicht ausreichendem Maße. Vgl. so *Kirsch* (1998), S. 23 f.

¹⁶² Bei der MaxiMax-Regel wählt das Individuum die Handlungsoption, die zum bestmöglichen Ergebnis führt. Im Gegensatz dazu wählt das Individuum bei Anwendung der MiniMax-Regel, die Alternative, deren schlechtestes Ergebnis im Vergleich zu den anderen Alternativen am Besten ist. Vgl. *Wöhe et al.* (2010), S. 99. Zum Minimax-Prinzip vgl. auch *Schneider* (1992), S. 452-455.

¹⁶³ Vgl. ausführlich zu Bauchgefühlen *Gigerenzer* (2007), S. 24-28. Zum Zusammenspiel von Intuition und Verstand siehe *Singer* (2010), S. 120-123.

¹⁶⁴ Vgl. zum sog. Methodismus, d.h. dem Vereinfachen einer Entscheidungssituation durch Heuristiken *Kahle* (2001), S. 108-111; *Gleißner* (2003), S. 70. Zur Satisfizierung von Entscheidungen siehe *Frey/Brandstätter/Schuster* (1994), S. 74 f.

Suche nach neuen Handlungsalternativen und Informationen unnötig erscheint.¹⁶⁵ U.U. werden neue Informationen, die den Unternehmer erreichen, aus psychologischen Aspekten so interpretiert, dass sie eine bereits gefasste Meinung über die Wirkungszusammenhänge seiner Entscheidungssituation selbst dann bestätigen, wenn diese Zusammenhänge in der Realität nicht vorliegen.¹⁶⁶ Der Unternehmer folgt so einem individuellen parteiischen Informationssuchverhalten, um seine Entscheidungen zu festigen und vernachlässigt Informationen, nach denen der Unternehmer einer nicht gewählten Alternative den Vorrang hätte geben müssen.¹⁶⁷ Daraus resultiert dann z.B. die Wahl einer Alternative, in der Steuern als Parameter nicht berücksichtigt worden sind, obwohl diese Option unter Berücksichtigung der Steuern u.U. keinen Anreiz zur Wahl gegeben hätte.

Da Individuen ferner dazu tendieren, bereits getroffene Entscheidungen nicht zu revidieren, je mehr Zeit, personelle und finanzielle Ressourcen diese bereits in Anspruch genommen haben (sog. „Sunk-Cost-Effekt“),¹⁶⁸ ist in diesem Zusammenhang auch zu untersuchen, ob eine Entscheidung in der Form getroffen wurde, dass eine betriebswirtschaftliche Maßnahme, z.B. in Form einer Investition, allein aus steuerlichen Gründen nicht realisiert worden ist.

Die Ausführungen verdeutlichen, dass die Anwendung der Steuerplanung in der Realität auch von der Persönlichkeit des Unternehmers abhängen kann. Es ist maßgeblich, wie sich der Unternehmer bei zu treffenden Entscheidungen verhält und wie dieser Entscheidungsprobleme versucht zu lösen.

Die beschriebenen Aspekte mögen auf die Realität zutreffen, lassen sich in der empirischen Untersuchung jedoch nur schwer einbeziehen und operationalisieren. Psychologische Aspekte müssen für den Gang der Untersuchung daher weitgehend ausgeblendet werden. Denn auch wenn die beschriebenen Verhaltensweisen in der Realität zutreffen und psychologische Aspekte einen Einfluss auf das Treffen von Entscheidungen ausüben, kann durch sie *ex post* letztlich jedes Verhalten erklärt werden. Eine empirisch fundierte Aussage kann jedoch nicht getroffen werden, da psychologische As-

¹⁶⁵ So auch *Kirsch* (1998), S. 6. Zu weiteren Heuristiken wie z.B. der Repräsentativitätsheuristik, der Verfügbarkeitsheuristik oder der Ankerheuristik siehe *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 170-176; *Frey/Brandstätter/Schuster* (1994), S. 73 f.

¹⁶⁶ Zu dieser sog. kognitiven Dissonanz vgl. *Gleißner* (2003), S. 70; *Frey/Brandstätter/Schuster* (1994), S. 81 f. und auch *Kirsch* (1998), S. 34-38.

¹⁶⁷ Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Unternehmer gar keine Informationen bzgl. anderer Handlungsalternativen wahrnimmt, die Wahrnehmung erfolgt lediglich in geringerem Umfang. Vgl. speziell dazu nochmals *Kirsch* (1998), S. 37. Spezifisch zum Einfluss der Wahrnehmung siehe auch *Kahle* (1973), S. 30-33.

¹⁶⁸ Vgl. dazu *Kirchgässner* (2008), S. 208 f.; *Gleißner* (2003), S. 71. Umfassend zu Sunk Costs siehe *Schaub* (1997).

pekte nicht nur jegliches Verhalten zulassen, sondern umgekehrt keine Verhaltensweisen ausschließen.¹⁶⁹ Die deskriptive Entscheidungstheorie liefert somit nicht prinzipiell die zutreffenderen Aussagen. D.h. sowohl die deskriptive Entscheidungstheorie als auch das Modell des Homo oeconomicus sind jeweils nur im Rahmen ihrer Prämissen und damit eingeschränkt anwendbar. Trotz der genannten Modellschwächen und der Kritikpunkte wird zur Durchführung und Interpretation der Daten in dieser Arbeit das Verhaltensmodell des Homo oeconomicus verfolgt. Denn wenn auch prinzipiell jegliches Verhaltensmodell zugrunde gelegt werden kann, liegt es letztlich zunächst an der Modellierung an sich, dass Modelle in der Realität nicht zutreffen können. Mit dem Modell des Homo oeconomicus können aber durch den Vorteil der Eindeutigkeit der Antworten, aufgrund der Negierung jeglicher Motivationen und der Beschränkung auf die Rationalität, grundsätzliche Schlussfolgerungen gezogen werden. Daher kann das Verhaltensmodell des Homo oeconomicus zunächst als Deduktionsregel verstanden werden.

Die vorliegende Arbeit orientiert sich damit an der präskriptiven Ausrichtung der Entscheidungstheorie, da mithilfe der empirischen Überprüfung von Hypothesen untersucht werden soll, ob die Empfehlungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angewendet und vorhandene Handlungsoptionen zweckmäßig genutzt werden.¹⁷⁰ Dabei wird als Referenzpunkt das Verhaltensmodell des Homo oeconomicus zugrunde gelegt, wobei die Anwendung dieses Modells im Rahmen einer *institutionenökonomischen Analyse*¹⁷¹ erfolgt. Das bedeutet, dass in diesem Zusammenhang die „Rationalverhaltenshypothese“ insbesondere unter den Nebenbedingungen der Existenz von *Transaktionskosten*¹⁷² und Unsicherheit gilt.

Bei Sicherheit würden Entscheidungen bzgl. der Steuerplanung unter vollständiger Bekanntheit der entscheidungsrelevanten Daten getroffen. Dem Entscheidungsträger wären die Konsequenzen jeder einzelnen Handlungsalternative bekannt.¹⁷³ Trotz ausreichender Planung und der bewussten Auswahl einer Handlungsalternative werden Entscheidungen in der Realität jedoch aufgrund unvollkommener Informationen unter Unsicherheit getroffen.¹⁷⁴ Diese Risikobehaftung kann in unterschiedlicher Weise auf-

¹⁶⁹ Zustimmend *Kirchgässner* (2008), S. 58.

¹⁷⁰ Zu den zu untersuchenden Hypothesen vgl. Kap. 4.4, S. 105.

¹⁷¹ Vgl. zur Neuen Institutionenökonomik nur *Richter/Furbotn* (2010).

¹⁷² Siehe *Williamson* (1990), S. 21-25; *Coase* (1988), S. 33-55; *Göbel* (2002), S. 30 und S. 129-132

¹⁷³ Vgl. *Laux* (2012), S. 33.

¹⁷⁴ Vgl. dazu *Schneider* (1992), S. 427-430. Genau genommen wird zwischen Risiko, d.h. einem Szenario mit unbekanntem Ausgang, aber bekannten Wahrscheinlichkeiten, und Unsicherheit, d.h. einem Szenario mit unbekanntem Ausgang und unbekannten Wahrscheinlichkeiten der Ausgänge unterschieden. Vgl. dazu sowie zu objektiven und subjektiven Wahrscheinlichkeiten *Meyer* (2000), S. 18 f., und ausführlich bzgl. Entscheidungen unter Risiko hier S. 47-70. *Rose* spricht hier

treten: Zum einen sind unter Umständen während der Planungsphase aufgrund mangelnder Informationen nicht alle möglichen Handlungsalternativen bekannt, zum anderen ist die Einschätzung der Konsequenzen einer Entscheidung nicht in hinreichender Form erreichbar. Für den Entscheidungsträger im KMU sind daher die steuerlichen Konsequenzen der getroffenen Entscheidung, die erst in der Zukunft eintreten, nicht genügend bekannt. So wird im Sinne der *institutionenökonomischen Sichtweise* die Nebenbedingung der Unsicherheit in der Weise berücksichtigt, indem eine Zusammenführung des Verhaltensmodells des Homo oeconomicus und dem *Transaktionskostenansatz* erfolgt. Dadurch werden die Prämissen der präskriptiven Entscheidungstheorie bewusst variiert. Der Unternehmer handelt in der Realität unter unvollständigen Informationen und unvollständigem Wissen und die Beschaffung zusätzlicher Informationen bedeutet Kosten. Die Akzeptanz der Existenz von Transaktionskosten schafft so ein realitätsnäheres Bild und berücksichtigt die Unsicherheitsproblematik des Steuerrechts.

Denn die Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts und die Unsicherheit über zukünftige Ein- und Auszahlungen machen eine langfristige Betrachtungsweise nur unter erheblicher Unsicherheit möglich.¹⁷⁵ Zusätzlich liegt dies in der Komplexität des Steuerrechts, der Unbestimmtheit der Rechtsnormen und zudem in der Unbestimmtheit der Interpretation dieser Rechtsnormen begründet.¹⁷⁶

von eingrenzbaren und uneingrenzbaren Ungewissheiten. Eingrenzbar ist eine Ungewissheit dann, wenn sich die diversen steuerlichen Konsequenzen der Entscheidung durch die Inkaufnahme von Informationskosten durch die Diskussionen im Schrifttum zumindest erkennen lassen können. Vgl. *Rose* (1992), S. 13; *Rose* (1985), S. 278.

¹⁷⁵ Die Änderungsgeschwindigkeit im Steuerrecht ist als ein dauerhafter Kritikpunkt in der Literatur zu verzeichnen. Schon *Klein* referierte 1985 mit zahlreichen Beispielen über ein unstetes Steuerrecht und zeigte damit auf, in welchem Spannungsfeld von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung sich Unternehmensentscheidungen befinden. Vgl. dazu *Klein* (1987). Zur Häufigkeit von Gesetzesänderungen vgl. auch *BRH* (2012), S. 12-18, der zeigt, dass allein in den Jahren 2006 bis 2010 das Einkommen-, Umsatz- und Körperschaftsteuergesetz sowie die Abgabenordnung durch insgesamt 102 Gesetze geändert wurden. Zur Änderungsgeschwindigkeit und dem Mangel an Planbarkeit im Steuerrecht sowie zu Ursachen, Formen und Wirkungen der Änderungsgeschwindigkeit siehe m.w.N. insbesondere *Hey* (2007a); *Hey* (2002) oder bereits *Wacker* (1987). Vgl. auch speziell in Bezug auf die Behandlung von Verlusten *Lüdicke* (2010). Ebenso die empirische Untersuchung zu den Auswirkungen einer Steuerreform auf Unternehmensentscheidungen bei *Blasch* (2008) oder *Neu/Neumann/Neumayer* (2005), S. 33 f., mit einer jahresbezogenen Übersicht von Steuerrechtsänderungen von 1977-2004 bezogen auf die GmbH.

¹⁷⁶ Siehe dazu ausführlich *Rose* (1992), S. 11-13 und *Rose* (1985), S. 280, der insbesondere das Fehlen oder die Unschärfe von Begriffsdefinitionen hervorhebt. Daher fordert *Rose* mit einer Steuerplanung auch eine weitgehende steuerliche Dispositionssicherheit. Vgl. *Rose* (1996), S. 83 und auch schon *Rose* (1989), S. 297. Nach der Auffassung von *Rose* gehört es zudem zu den Pflichten eines Staates eine Steuerplanung zu ermöglichen oder Entscheidungsneutralität herzustellen. Vgl. *Rose* (1985), S. 278 f. Zustimmend *Siegel* (1982a), S. 74. Vgl. auch *Schneider* (1992), S. 427 f., und *Rödter* (1991), S. 56 f., der das „Risikovermeidungsstreben“ als steuerliches Nebenziel der

Hinzu kommt ein für den Laien undurchsichtiger Sprachstil, in dem Gesetze verfasst werden.¹⁷⁷ Vorhandene Auslegungen eröffnen Gestaltungsmöglichkeiten, die in der Konsequenz erneute Korrekturen des Gesetzgebers bewirken.¹⁷⁸ Ferner sind mannigfache Steuerarten mit unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen und Tarifen sowie wechselseitiger Abhängigkeit hinsichtlich betriebswirtschaftlicher Entscheidungen zu berücksichtigen.¹⁷⁹ Als Folge resultiert eine zunehmende Komplexität der unternehmerischen Entscheidungen, intensiviert von der Notwendigkeit, den Planungshorizont zu verringern.¹⁸⁰ Damit liegt eine Risikoprägung der Entscheidung und auf diese Weise eine fehlende Steuerplanungssicherheit in folgenden Dimensionen vor:

- Vollständigkeit der Informationen,
- Sicherheit der Informationen und
- Genauigkeit der Informationen.¹⁸¹

Die vorherigen Ausführungen gingen vollständig von einer bewussten Auswahl einer Handlungsalternative zur Entscheidungsfindung aus. Aufgrund der Problematiken, die mit einer Entscheidungsfindung unter Unsicherheit in Verbindung stehen, kann auch das Unterlassen einer Steuerplanung eine Planungsform darstellen, so lange die Unterlassungsentscheidung ebenfalls bewusst getroffen wird. Das unbewusste Handeln als Entscheidungsrealisation wird in dieser Arbeit explizit nicht betrachtet.¹⁸²

Die Rationalverhaltenshypothese in der vorliegenden Interpretation bedeutet also nicht, dass der Entscheidungsträger sich zu jedem Zeitpunkt optimal entscheidet und die bestehenden Handlungsalternativen optimal bewertet. Rationalität bedeutet nach dieser Interpretation, dass der Unternehmer die Fähigkeit besitzt, nach seinem relativen Vorteil zu handeln, d.h. die einzelnen Handlungsalternativen einzuschätzen und anhand seiner Präferenzen zu bewerten und sich dann danach entscheidet.¹⁸³ Zu unter-

Steuergestaltung hervorhebt. Zur Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung im Steuerrecht vgl. *Tipke* (1985).

¹⁷⁷ Vgl. hierzu z.B. *Spiller* (2005), S. 249 oder mit Beispielen in Bezug auf Sprachverwendungskritik und Sprachbrauchkritik *Moser* (1994) sowie als Möglichkeit dem entgegenzuwirken *Locke* (2009).

¹⁷⁸ So *Schenk* (2008), S. 207.

¹⁷⁹ Vgl. *Rose* (1992), S. 12.

¹⁸⁰ So *Wacker* (1987), S. 289.

¹⁸¹ Vgl. *Raffée* (1974), S. 102. Zur mathematischen Risikoberücksichtigung bei unternehmerischen Zielen siehe z.B. *Siegel* (1982a), S. 29 f.

¹⁸² So auch *Szyperski/Winand* (1974), S. 4, die mit einer „Bewusstheits-Prämisse“ unbewusste Entscheidungen als Form der Entscheidungsumsetzung ausschließen. Vgl. dazu nochmals die Ausführungen zur deskriptiven Entscheidungstheorie in diesem Kap., S. 37-39.

¹⁸³ Vgl. *Kirchgässner* (2008), S. 17.

suchen ist damit, ob Entscheidungen in KMU unter Berücksichtigung der Steuerplanung getroffen werden. Die Gewinnmaximierung als oberste Zielfunktion wird dabei unterstellt.¹⁸⁴

Ein Entscheidungsproblem liegt dabei im Sinne der Entscheidungstheorie nur dann vor, wenn mindestens zwei Alternativen gegeben sind.¹⁸⁵ Damit lässt sich die bewusste Auswahl einer von mehreren möglichen Handlungsalternativen,¹⁸⁶ die zur Erreichung eines Ziels zur Verfügung stehen, als Entscheidung definieren.¹⁸⁷ Träger dieser Entscheidung sind Personen, die aufgrund ihrer Stellung im Unternehmen an der Festlegung von Entscheidungen mitwirken.¹⁸⁸ Je nach Rechtsform und Organisation des Unternehmens können nach der Anzahl der beteiligten Personen Individual- und Kollektiventscheidungen unterschieden werden. Insbesondere bei Personengesellschaften wird diese personale Dimension der Entscheidungsfindung deutlich. Durch die Beteiligung mehrerer Gesellschafter können Interessenkonflikte vorliegen, die Abstimmungsprozesse notwendig werden lassen.¹⁸⁹ Zur Problemlösung sind hier Zielfestlegung und Mittelwahl nur durch Kompromisse erreichbar.¹⁹⁰ Bezogen auf KMU, die überwiegend eignergeführt sind, ist i.d.R. der Eigentümer allein der Entscheidungsträger.¹⁹¹

Der Begriff der Entscheidung kann hinsichtlich seiner Struktur näher spezifiziert werden. Entscheidungen differenzieren sich insbesondere in *Ziel- und Mittelentscheidungen* sowie in *wohl-definierte* und *schlecht-definierte* Entscheidungen.¹⁹² Bei einer Zielentscheidung handelt es sich um die Festlegung derjenigen Ziele, die in einem Unternehmen zu erreichen sind. Für die festgelegten Ziele sind dann Entscheidungskrite-

¹⁸⁴ Vgl. zum Zielsystem die Ausführungen in Kap. 3.1.4, S. 46-48.

¹⁸⁵ Für einen Überblick zur Darstellung von Entscheidungsproblemen, z.B. anhand einer Entscheidungsmatrix oder eines Entscheidungsbaums, siehe *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 40-44.

¹⁸⁶ Zum Begriff Handlungsalternativen siehe *Kesting* (2003), S. 27-37.

¹⁸⁷ Vgl. *Sieben/Schildbach* (1994), S. 1. Da in dieser Arbeit Entscheidungen im Zusammenhang mit einer Steuerplanung betrachtet werden und damit eine Planungsintensität einhergeht, handelt es sich um „echte Entscheidungen“. Dies z.B. im Gegensatz zu Routineentscheidungen, bei denen es sich um die Wiederholung einer bereits getroffenen Entscheidung handelt. Zur Einteilung der Entscheidungsarten siehe *Raffée* (1974), S. 97; *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 31-40.

¹⁸⁸ Vgl. *Heinen* (1991), S. 23.

¹⁸⁹ Siehe in diesem Zusammenhang auch die Konfliktfelder zwischen Familie und Unternehmen bei *Röhl* (2008), S. 23 f.

¹⁹⁰ So allgemein bzgl. der personellen Dimension von Entscheidungen auch *Raffée* (1974), S. 95. Zu Problemen bei kollektiven Entscheidungen in der Steuerplanung siehe *Gratz* (1982); oder auch *Holzappel* (1994). Allgemein zu multipersonalen Entscheidungen vgl. *Kahle* (2001), S. 159-206.

¹⁹¹ Vgl. dazu nochmals die Abb. 2 in Kap. 2.1, S. 23.

¹⁹² Vgl. *Heinen* (1992), S. 22; *Raffée* (1974), S. 98.

rien zur Beurteilung zu bestimmen.¹⁹³ Bei erwerbswirtschaftlich tätigen Unternehmen ist regelmäßig von der Gewinnmaximierung als oberstes Ziel auszugehen.¹⁹⁴ Nach der Entscheidung welche Ziele erreicht werden sollen, sind die Mittel zur Zielerreichung (Zielerreichungs- oder Mittelentscheidungen) festzulegen. Dabei werden Ziele bezogen auf das Zielsystem einer Unternehmung zu Mitteln für das Ziel auf der höheren Ebene.¹⁹⁵ Entscheidungen stellen damit Ziel-Mittel-Relationen dar, da Mittelentscheidungen in Bezug auf die zuvor bestimmten Ziele getroffen werden und die unternehmerischen Zielsetzungen die Wahl über den Mitteleinsatz beeinflussen.¹⁹⁶ Liegen dabei eine eindeutig umrissene Problemstellung und dadurch Problemlösungen vor, so handelt es sich um wohl-definierte Entscheidungen, während bei schlecht-definierten Entscheidungen es bereits an einer klar formulierten Problemstellung fehlt.¹⁹⁷

Auch hinsichtlich der *zeitlichen Abgrenzung* lassen sich Entscheidungen differenzieren. Je nach ihrer Bindungsdauer oder ihrem Planungshorizont werden Entscheidungen in kurz-, mittel- und langfristige Entscheidungen unterteilt.¹⁹⁸ So gehört beispielsweise die Rechtsformwahlentscheidung tendenziell zu einer langfristigen Betrachtungsweise, während es sich bei Beschaffungs- und Absatzentscheidungen tendenziell um eine kurzfristige Betrachtungsweise handelt.¹⁹⁹

Wird diese Systematisierung der Entscheidungen nun auf die Steuerplanung übertragen, sollen die Entscheidungen bzgl. der Steuerplanung hier als Maßnahmen zur Erlangung betriebswirtschaftlicher Zielsetzungen verstanden werden.²⁰⁰ Dabei stellt die Steuerplanung keine punktuelle Entscheidung, sondern einen betriebswirtschaftlichen Entscheidungsprozess dar und lässt sich durch aufeinanderfolgende Phasen darlegen.

¹⁹³ Vgl. *Kosiol* (1975), S. 212.

¹⁹⁴ Ferner könnten statt einer Extremierungsvorschrift wie der Gewinnmaximierung oder Kostenminimierung auch Satisfizierungsbedingungen wie Ober- und Untergrenzen als Zielvorgabe bestimmt werden. Siehe dazu *Chmielewicz* (1970), S. 242-247. Überdies ist die Zielfunktion häufig nicht eindimensional. Zum Zielsystem vgl. die Ausführungen in Kap. 3.1.4, S. 46-48. In dieser Arbeit wurde bereits die Gewinnmaximierung als Zielvorgabe unterstellt.

¹⁹⁵ Siehe *Chmielewicz* (1970), S. 249.

¹⁹⁶ Vgl. *Heinen* (1976), S. 18 f.

¹⁹⁷ Zur Strukturierung von Entscheidungen siehe *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 27-31; *Heinen* (1991), S. 25 f.

¹⁹⁸ Vgl. *Heinen* (1991), S. 24.

¹⁹⁹ Siehe dazu die Ausführungen in Kap. 3.3.2, S. 54 f. Ferner können einstufige vs. mehrstufige Entscheidungen oder einmalige vs. wiederholte Entscheidungen unterschieden werden. Siehe dazu nochmals *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 29-31.

²⁰⁰ Vgl. auch Kap. 3.1.4, S. 46-48. Durch die Festlegung einer weiten Begriffsauffassung der Steuerplanung wird hier ferner nicht nur auf die Erreichung rein steuerlicher Zielsetzungen abgestellt. Vgl. dazu nochmals Kap. 3.1.1, S. 31.

In Anlehnung an die Entscheidungstheorie werden in der Abbildung 4 auf der folgenden Seite die steuerliche Problemstellungs- und Suchphase, die steuerliche Beurteilungs- und Entscheidungsphase und die Realisations- und Kontrollphase unterschieden.²⁰¹

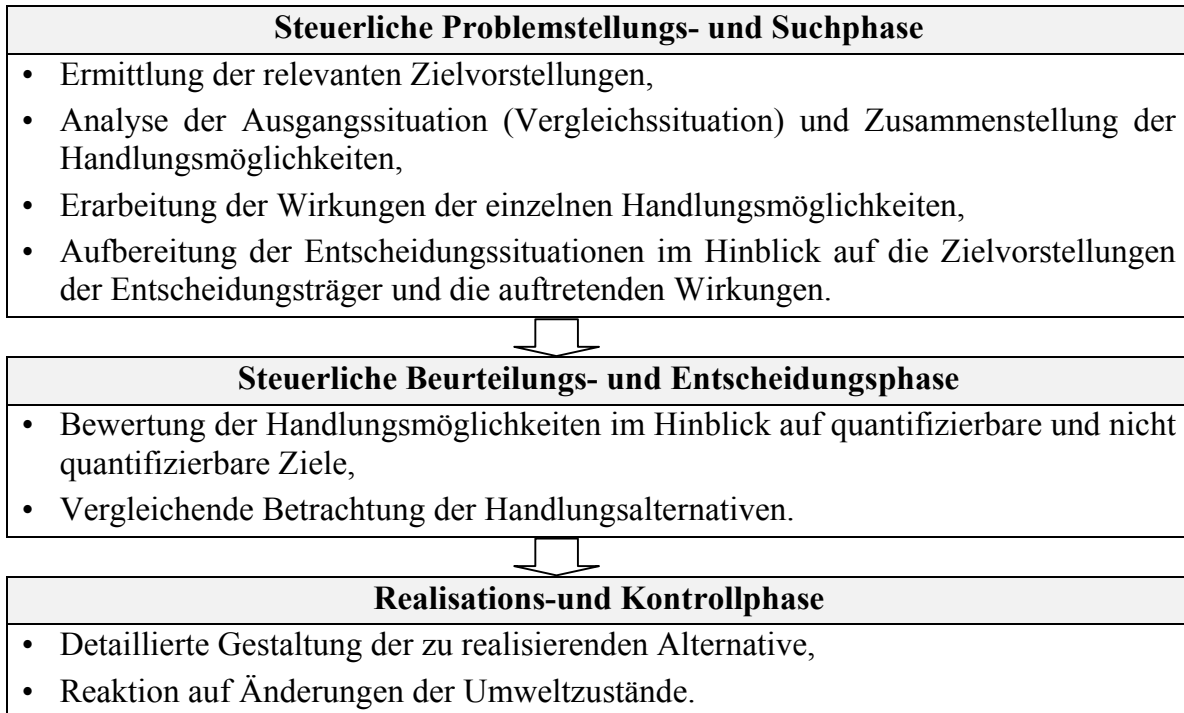


Abbildung 4: Phasen des steuerlichen Entscheidungsprozesses.²⁰²

In der Problemstellungs- und Suchphase müssen horizontale und vertikale Zielkonflikte, die eventuell nicht zur Zielerreichung führen, lokalisiert und analysiert werden. Erst dann können Steuergestaltungspotenziale erkannt und Gestaltungsoptionen gesucht werden, um damit den Prozess der Steuerplanung zu beginnen. In der steuerlichen Beurteilungs- und Entscheidungsphase werden die ermittelten Handlungsalternativen dann zusammengestellt und ihre Wirkungen erarbeitet, um diese gegeneinander abwägen zu können. Durch die Ermittlung der Zielvorstellungen und der Analyse der Ausgangssituation kann in dieser Phase durch die neu hinzugekommenen Entscheidungsinformationen²⁰³ die zu entscheidende Handlungssituation ausgesucht oder auch neu bewertet werden. Jede einzelne Handlungsalternative ist im Hinblick auf quantifizierbare und nicht quantifizierbare Ziele hin zu bewerten und miteinander zu verglei-

²⁰¹ Vgl. dazu *Schiffers* (1997), S. 43. Siehe auch *Paulus* (1978), S. 151-164. Zur Phaseneinteilung in der Entscheidungstheorie vgl. z.B. *Laux* (2012), S. 12-15; *Manz/Dahmen/Hoffmann* (2000), S. 5-8. Ähnlich auch die Einteilung bei *Heinen* (1991), S. 36 und *Szyperski/Winand* (1974), S. 8-10. Siehe ebenso die Einteilung steuerrelevanter Phasen bei *Rose* (1989), S. 299-304.

²⁰² Quelle: Entnommen aus *Schiffers* (1997), S. 43. Siehe dazu auch *Paulus* (1978), S. 156 f.

²⁰³ Zur Beschaffung von steuerrelevanten Entscheidungsinformationen siehe Kap. 4.2.3, S. 98 f.

chen: Die zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen werden mit ihren erfassbaren Konsequenzen in Bezug auf die Zielfunktion beurteilt und bewertet.

Zur endgültigen Entscheidung, welche Handlungsalternative realisiert werden soll, sind dann mögliche Optionsmöglichkeiten²⁰⁴ der Alternative mit in das Planungskalkül einzubeziehen. Optionsmöglichkeiten sind nur formal dem Entscheidungsprozess nachgelagert angeordnet, sie gehören jedoch schon in die steuerliche Beurteilungsphase des Entscheidungsprozesses und sollten daher nicht immer nur nach Sachverhaltsrealisation in Erwägung gezogen werden.²⁰⁵ Schließlich werden in der letztgenannten Phase, der Realisations- und Kontrollphase, Informationen zur Vorgehensweise bei der Umsetzung der ausgewählten Handlungsalternative und zu möglichen Veränderungen der Umwelt eingeholt.²⁰⁶

Das Phasenmodell bedeutet jedoch nicht, dass ein Wiederholen oder Überspringen einzelner Phasen nicht möglich ist; die Steuerplanung ist regelmäßig zu hinterfragen und an neue Gegebenheiten anzupassen.²⁰⁷ Das bedeutet, dass (Vor- und Zwischen-) Entscheidungen innerhalb aller Phasen und Phasenstufen getroffen werden.²⁰⁸

Im Mittelpunkt des Entscheidungsprozesses stehen in jeder einzelnen Phase Informationen. In allen Phasen werden Informationen bereitgestellt, verwertet und weitergeleitet. Dabei hängt der Informationsgrad des Entscheiders zur Beurteilung der einzelnen Alternativen auch von Größen ab, die der Entscheidungsträger nicht beeinflussen kann, namentlich „Umweltzustände“.²⁰⁹

Nach dieser theoretischen Einbettung der Steuerplanung in die Entscheidungstheorie und der Darstellung des ökonomischen Entscheidungsprozesses wird im Folgenden die Einordnung der Steuerplanung in die Ziele und Aufgaben der Unternehmung vorgenommen.

3.1.4 Steuerplanung als Ziel und Aufgabe der Unternehmung

Gemäß der mit dem Verhaltensmodell des Homo oeconomicus unterstellten Gewinnmaximierungshypothese soll durch eine zielgerichtete Steuerplanung eine Steuerver-

²⁰⁴ Zur Systematisierung von Handlungsoptionen siehe Kap. 3.3.1, S. 50-52.

²⁰⁵ Vgl. *Rose* (1992), S. 287 f.

²⁰⁶ Erläuterungen zu den einzelnen Phasen finden sich konkret zur Steuerplanung bei *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 541 f.; allgemein zum Entscheidungsprozess siehe *Szyperski/Winand* (1974), S. 8-10; *Heinen* (1976), S. 21-23.

²⁰⁷ Zu Phasenüberlagerungen und Phasenüberschneidungen siehe *Raffée* (1974), S. 97.

²⁰⁸ Vgl. *Heinen* (1992), S. 23.

²⁰⁹ Vgl. zur Unsicherheitsproblematik nochmals S. 41 f.

meidung hervorgerufen werden, wodurch die Steuerzahllast des Entscheidungsträgers verringert wird.²¹⁰ So sind die relative Steuerzahllastminimierung, die relative Zulaugenmaximierung, die relative Risikominimierung und die relative Senkung der mittelbaren Steuerbelastung, der Steuerverwaltungskosten, zu nennen.²¹¹ Zugleich ist die mittelbare Steuerbelastung hervorzuheben. Steuerpflichtige werden nicht mehr nur durch unmittelbare Steuerzahlungen belastet, sondern auch zunehmend durch steigende – nicht entscheidungsneutrale – Steuerverwaltungskosten, namentlich insbesondere Mitwirkungs- und Erklärungspflichten.²¹² Hinzu kommen in erheblichem Umfang Informationskosten für die Bereitstellung der erforderlichen Daten.²¹³

Steuern leisten also einen negativen Zielbeitrag zur Zielerreichung. Zum einen durch direkte Einflüsse, als ökonomische, hinderliche Komponente, durch Liquiditätsentzüge und zum anderen wird ein indirekter Einfluss auf Zinsnachteile oder Steuerberatungskosten ausgeübt wodurch eine Einbindung in die gesamte Unternehmensplanung unverzichtbar ist.²¹⁴

Die Steuerplanung ist damit Teil der gesamten Unternehmensplanung.²¹⁵ Die Steuerbelastung, als ein bedeutsames Kriterium für die Unternehmensplanung, ist daher zwingend in das Planungskalkül einzubeziehen. Steuerplanung stellt dabei jedoch keinen Selbstzweck, sondern ein Subziel des gesamten Zielsystems²¹⁶ des KMU dar.²¹⁷

²¹⁰ Insofern besteht kein Unterschied zu anderen betriebswirtschaftlichen Planungen im Unternehmen, wie z.B. der Beschaffungs- oder Investitionsplanung. Auch hier ist vorrangiges Ziel die Vermeidung von „überflüssigen Kosten“. Siehe auch *Kraft/Kraft* (2009), S. 7.

²¹¹ So *Seibold* (2002), S. 123. Zusätzlich werden bilanzorientierte Zielkonzepte, wie die Endvermögensmaximierung, die Kapitalwertmaximierung, die Auszahlungsendwertmaximierung und die Steuerbarwertminimierung, genannt. Zu steuerbilanzorientierten Zielkonzepten siehe insbesondere bezogen auf KMU den Aufsatz von *Schmiel* (2010b) oder allgemein auch *Vera* (2001a), S. 36-46.

²¹² Vgl. zu originären und derivativen Steuerzahlungen *Ohmen* (2010), S. 30; siehe auch *Schneeloch* (2012), S. 474-477; *Breithecker/Garden/Thönnies* (2007), S. 361; *Breithecker* (2002), S. 326. Zur formellen Steuerbelastung siehe nochmals *Wagner* (1980), S. 555.

²¹³ Vgl. dazu z.B. die Untersuchung von *Kayser* (2004), bei der ermittelt werden konnte, dass Steuern bei den Bürokratiekosten von 1.220 befragten KMU in Bezug auf die Gesamtbelastung den dritten Rang hinter den Belastungen in den Bereichen Sozialversicherung und Arbeitsrecht belegen.

²¹⁴ So auch *Paulus* (1978), S. 21. Zur materiellen und formellen Begründung der Berücksichtigung von Steuern siehe auch *Scheffler* (2010), S. 3.

²¹⁵ Vgl. *Wagner* (1984), S. 202-204; *Wacker* (1979), S. 17. Dieser Einbettung in die Unternehmensplanung folgt durch die Verwendung des englischsprachigen Begriffs „Steuermanagement“ auch *Federmann* (1996), S. 239.

²¹⁶ Dabei ist unter Zielsystem die bewusste Ordnung von verschiedenen miteinander verknüpften, konfliktären oder sich im Zeitablauf verändernden Zielen zu verstehen. Vgl. dazu *Vera* (2001a), S. 32. Siehe dazu auch die formale Struktur eines Zielsystems bei *Heinen* (1991), S. 16. Im Gegensatz dazu in Bezug auf Zielsysteme von international tätigen Großunternehmen *Vera* (2001b).

Folglich sind im Planungskalkül mögliche Zielkonflikte zwischen steuerlichen und nichtsteuerlichen Zielen zu berücksichtigen. Betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte stehen dabei über rein steuerlichen Gesichtspunkten,²¹⁸ denn die sinnvollere Handlungsalternative aus Sicht der Steuerplanung ist nicht zwangsläufig auch die in Hinsicht auf die gesamten unternehmerischen Handlungsalternativen.²¹⁹ Die Rangfolge der einzelnen Ziele bezogen auf das gesamte Zielsystem der Unternehmung kann also durchaus unterschiedlicher Natur sein.²²⁰ Die Zielsetzung einer Unternehmung besteht damit aus unterschiedlichen Kriterien mit unterschiedlicher Gewichtung, die sich zu der Zielfunktion der Gewinnmaximierung zusammenfassen lassen. Damit wäre eine eindimensionale Betrachtungsweise unzureichend; die durch die Steuerplanung bestimmten steuerlichen Zielsetzungen sind in das Zielsystem der Unternehmung einzubinden.²²¹

3.2 Zwischenergebnis

Zu Beginn des Kapitels erfolgte die Begriffsbestimmung und theoretische Einbettung der Steuerplanung. Die Steuerplanung ist als Umsetzung der Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre als Teilgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bestimmt worden. Die vorliegende Arbeit spricht insgesamt verschiedene Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an: Während mithilfe der empirischen Steuerforschung die gewonnenen Erkenntnisse aus der Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre in der Praxis bei KMU überprüft werden sollen, können diese Ergebnisse wertvolle Anregungen in Bezug auf die Steuerrechtsgestaltungslehre der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre geben. Werden eventuell steuerliche Überlegungen nicht in die betriebliche Planung integriert und damit Anreize des Gesetzgebers nicht ausge-

²¹⁷ So auch *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 109; *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 538. Siehe dazu auch *Seibold* (2002), S. 122 f. Zu den unternehmerischen Zielen vgl. ebenso *Siegel* (1982a), S. 20-31. Zu Konflikten zwischen steuerlichen Zielen und weiteren Zielgrößen siehe *Rödter* (1988b), S. 357 f.

²¹⁸ *Sterchi* (2005), S. 175 beschrieb dies treffend mit dem Satz „Steuern sollen nicht das Unternehmen steuern“.

²¹⁹ Vgl. *Rödter* (1991), S. 48. Laut *Rose* soll die Steuerplanung zur optimalen Erreichung von Gesamt- und Partialzielen eingesetzt werden und nicht nach einer „primitiven Minimierung der Steuerbelastung“ ausgerichtet sein. Vgl. *Rose* (1985), S. 276.

²²⁰ In der Realität können daher auch nichtfinanzielle Ziele an erster Stelle stehen. Vgl. *Schachner/Speckbacher/Wentges* (2006), S. 598, die bei ihrer Untersuchung 51 % der 210 befragten Unternehmen anführen, die an erster Stelle kundenbezogene Ziele nennen.

²²¹ Zu einer Unterteilung eines steuerlichen Zielsystems in sog. quantitative und qualitative Ziele vgl. *Paulus* (1978), S. 8. Die Arbeit orientiert sich an der These, dass sich steuerliche Entscheidungsaktivitäten nicht nur auf Fragestellungen der Steuerbilanz beziehen, sondern sich auch auf ökonomische Tatbestände in vorhergehenden Stadien ausdehnen. Vgl. zu einer grafischen Darstellung auch *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 538. Zu einer Abwandlung dieses Zielsystems unter Berücksichtigung internationaler Zielsetzungen siehe *Klapdor* (2007c), S. 227.

schöpft, Ziele des Gesetzgebers nicht erreicht oder aber Fehlentscheidungen herbeigeführt, so liegt ein suboptimaler Einsatz von Ressourcen vor, welcher Empfehlungen für eine Steuerreform bedingen könnte.²²² Ferner ist die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als „praxisgeleitete“²²³ Wissenschaft zu verstehen. Das Wissenschaftsangebot ist Gegenstand der Forschung und Ausbildung,²²⁴ die Lösung von praxisrelevanten Sachverhalten soll gleichzeitig die Entstehung methodologischer Ansätze begünstigen.²²⁵ Eine empirische Analyse über die Anwendung der Steuerplanung in KMU dient demzufolge der Kontrolle und Weiterentwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als anwendungsorientierte Wissenschaft.²²⁶

Anhand der Ausführungen wurde die Steuerplanung ferner als ökonomischer Entscheidungsprozess beschrieben und in den Zusammenhang der Unternehmensplanung eingeordnet. In der empirischen Arbeit gilt es gemäß der Forschungsfrage einen Nachweis darüber zu erbringen, ob und wenn ja, wie Steuerplanung in Entscheidungen von KMU Beachtung findet. Dazu ist der Begriff der Steuerplanung umfassend bestimmt worden. In der Arbeit wird für den Gang der Untersuchung als Basis weiterer Analysen ein weites Begriffsverständnis zugrundegelegt:

Steuerplanung ist Teil der Unternehmensplanung und zeichnet sich durch die Berücksichtigung von Steuern bei unternehmerischen Entscheidungen aus.

Die Arbeit folgt weiterhin der präskriptiven Entscheidungstheorie. Dabei folgt das Verhaltensmodell des Homo oeconomicus hier einem *institutionenökonomischen Ansatz*²²⁷, wonach die Existenz von Transaktionskosten²²⁸ akzeptiert wird und der Unternehmer eingeschränkt rational unter der Nebenbedingung der Unsicherheit handelt und seine Entscheidungen im Unternehmen mit dem Ziel der Gewinnmaximierung trifft. Da Steuern die Vorteilhaftigkeit von Handlungsalternativen positiv wie negativ beeinflussen können, trifft der Unternehmer seine Entscheidungen unter Berücksichtigung von Steuern.

²²² Vgl. Schneeloch (2005), S. 254.

²²³ Seibold (2002), S. 4. Siehe dazu auch Beyer (1970).

²²⁴ Siehe dazu z.B. die durchgeführte Studie über die Berücksichtigung von praxisrelevanten KMU-spezifischen Themen in der Hochschulausbildung bei Marcinek (2010).

²²⁵ So Seibold (2002), S. 4.

²²⁶ Vgl. zu dieser Terminologie der anwendungsorientierten Wissenschaft Wöhe/Döring (2010), S. 4-13; Schanz (2009), S. 87 und Töpfer (2007), S. 5 f.

²²⁷ Vgl. zur Neuen Institutionenökonomik nochmals Richter/Furbotn (2010).

²²⁸ Siehe nochmals Williamson (1990), S. 21-25; Coase (1988), S. 33-55.

Die Nebenbedingung der Unsicherheit äußert sich darin, dass der Unternehmer unter unvollständigen Informationen und unvollständigem Wissen handelt und die Beschaffung zusätzlicher Informationen Kosten bedeutet. So wurde durch die Zusammenführung des Verhaltensmodells des Homo oeconomicus und dem Transaktionskostenansatz bewusst die Prämissen der präskriptiven Entscheidungstheorie variiert und ein interdisziplinärer Ansatz verfolgt.

3.3 Entscheidungsparameter der Steuerplanung

In Kapitel 3.3.1 wird speziell auf die Möglichkeiten der einzelnen Handlungsalternativen in Bezug auf eine Steuerplanung im Steuerrecht eingegangen. Im folgenden Kapitel 3.3.2 erfolgt eine Konkretisierung durch eine systematische Darstellung der Dimensionen und dem enthaltenen Gestaltungspotenzial, bevor einzelnes Planungspotenzial aufgezeigt wird.

3.3.1 Systematisierung von Entscheidungen unter Steuereinfluss

Die Steuerplanung stellt eine legale Möglichkeit der Steuervermeidung dar; durch die Inanspruchnahme verschiedener Gestaltungsoptionen hat der Steuerpflichtige die Gelegenheit, seine Steuerlast²²⁹ durch die Nicht-Verwirklichung steuerbarer Tatbestände zu beeinflussen.²³⁰

Aufgrund des steuerlichen Einflusses auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen und der im Steuerrecht enthaltenen Optionen, die der Steuerpflichtige im Sinne der Maximierung seiner eigenen Zielvorstellung ausüben sollte, sind in der augenblicklichen Ausgestaltung des Steuerrechts grundsätzlich Sachverhaltsgestaltungen auf der einen Seite und steuerliche Wahlrechte nach Sachverhaltsrealisation auf der anderen zu unterscheiden.²³¹ Unter Bezugnahme der Definition der Steuerplanung kann der Bereich der steuerlichen Gestaltungen vor Sachverhaltsrealisation der Steuerplanung i.w.S. und der Bereich der steuerlichen Wahlrechte nach Sachverhaltsrealisation der Steuerpla-

²²⁹ Steuerlast wird von *Schneider* als „Beeinträchtigung des Erreichens persönlicher Ziele durch die Besteuerung“ verstanden. *Schneider* (2002), S. 1.

²³⁰ Vgl. *Wagner* (2005), S. 96; *Rödter* (1988b), S. 355 f. Damit steht sie im Gegensatz zur illegalen Steuervermeidung, der Steuerverkürzung und Steuerhinterziehung und zur legalen Steuerumgehung (§ 42 AO). Siehe dazu *Schmiel* (2011), S. 386 f. oder nochmals *Rödter* (1988b), S. 358 f. Im Folgenden wird nur der Teil der optimalen Steuergestaltung betrachtet, alle weiteren Sektionen der Steuervermeidung werden in dieser Arbeit ausgeblendet. Zur Steuerhinterziehung und ihre Berücksichtigung in betriebswirtschaftlichen Entscheidungsmodellen siehe aber z.B. *Hundsdoerfer* (1996) oder zur wirtschaftsethischen Perspektive *Schmiel* (2005d) und *Döring* (2005). Vgl. auch bereits *Wagner* (1991) und *Wagner* (1986), S. 45-49.

²³¹ Siehe auch *Wagner* (2006), S. 22; *Rose* (1986), S. 355. Vgl. zu einer Einteilung in Lenkungs-, Vereinfachungs- und Typisierungswahlrechte sowie kritisch zu der Existenz von Wahlrechten in Bezug auf das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz *Schmiel* (2010b), S. 452 f.

nung i.e.S. zugeordnet werden.²³² Die folgende Abbildung 5 zeigt diese Differenzierung auf.²³³

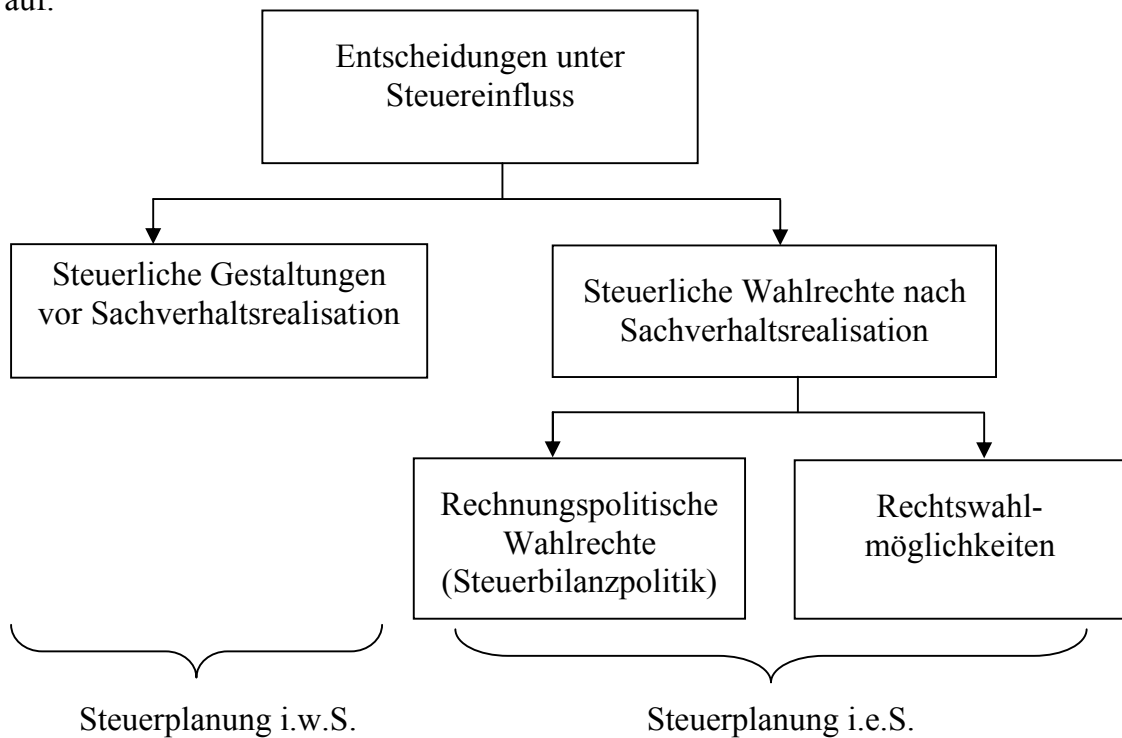


Abbildung 5: Entscheidungen unter Steuereinfluss.²³⁴

Sachverhaltsgestaltungen wie z.B. Entscheidungen bzgl. der Rechtsformwahl oder Investitionsentscheidungen können u.U. unterschiedliche steuerliche Konsequenzen auslösen. Es handelt sich hierbei um betriebswirtschaftliche Entscheidungen unter Steuereinfluss.²³⁵

Steuerliche Wahlrechte, d.h. steuerliche Optionen nach Sachverhaltsrealisation, sind in rechnungspolitische Wahlrechte, d.h. die bilanzielle Darstellung der ökonomischen Sachverhalte, und in Rechtswahlmöglichkeiten zu differenzieren.²³⁶

Rechnungspolitische Wahlrechte beziehen sich zum einen auf gegebene Wahlrechte in der Handelsbilanz, die aufgrund der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch

²³² Vgl. dazu nochmals die Abb. 3 zur Definition der Steuerplanung in Kap. 3.1.1, S. 31.

²³³ Vgl. dazu auch die Differenzierung und grafische Darstellung bei Michels (1982), S. 40-44.

²³⁴ Quelle: In Anlehnung an Breithecker (2004), S. 6.

²³⁵ Siehe dazu Rose (2006a), S. 50; Rose (1980), S. 53 f. Vgl. aber auch anders Jacobson (2009), S. 170 f. Siehe ebenso Schmiel (2011), S. 385.

²³⁶ Vgl. Rose (1992), S. 10 und S. 287.

für die steuerliche Gewinnermittlung Gültigkeit besitzen.²³⁷ Weiterhin existieren rechnungspolitische Wahlrechte mit ausschließlicm Bezug zur Steuerbilanz.²³⁸ Dabei bieten Wahlrechte in Zusammenhang mit der (Steuer-)Bilanzpolitik dem Steuerpflichtigen Optionen, ein und denselben Sachverhalt unterschiedlich steuerrechtlich zu werten. Der Sachverhalt selbst wird nicht verändert. Allein die Wahl der Ansatz- und Bewertungsvorschrift hat Auswirkung auf die steuerliche Bemessungsgrundlage.²³⁹ Als Beispiel ist die Bildung einer steuerfreien Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG zu nennen.

Rechtswahlmöglichkeiten sind Wahlrechte außerhalb des Rechnungswesens, die ausgeübt werden, nachdem sich der Entscheidungsträger bereits für eine Sachverhaltsgestaltung entschieden hat.²⁴⁰ Auch hier können einem Sachverhalt diverse steuerliche Rechtsfolgen zugeordnet werden und es geht um die Gestaltung der steuerlichen Konsequenzen selbst.²⁴¹ Als Beispiele der Rechtswahlmöglichkeiten sind die Wahl der anzuwendenden Rechtsnorm (z.B. die Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG), Wahlrechte bei der Verlustverrechnung (§ 10d EStG) oder das Veranlagungswahlrecht (§ 26 EStG) zu nennen. Zielsetzung ist je nach Ein- oder Mehrperiodenbetrachtung die Minimierung der Steuerzahllast bzw. des Steuerbarwertes oder die Minimierung der Auszahlungen, die mit verfahrensrechtlichen Pflichten verbunden sind.

Da Entscheidungen im Zusammenhang mit der Steuerplanung die Zukunft betreffen, besteht das Problem der Unsicherheit bzgl. der erwarteten Ein- und Auszahlungen auf der einen und der Schnelligkeit des Steuerrechts auf der anderen Seite.²⁴² Um diese Unsicherheit zu reduzieren, besteht die Möglichkeit, sich verfahrensrechtliche Vorschriften zu Nutze zu machen. Namentlich kann dies die Verschiebung des Zeitpunktes der Wahlrechtsausübung (z.B. die Verlängerung der Frist der Abgabe der Steuererklärung gem. § 109 AO), die nachträgliche Änderung der Wahlrechte (z.B. durch das

²³⁷ Nach dem Wortlaut des Gesetzes und dem Wortlaut des *BMF-Schreibens* v. 12.10.2010, können diese Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden, dies sind z.B. die Wahlrechte im Rahmen der Fest- oder Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 3 und 4 HGB. Vgl. dazu *BMF* (2010a).

²³⁸ Hierbei handelt es sich um steuerliche Wahlrechte, die handelsrechtlich nicht ausgeübt werden dürfen oder aber denen handelsrechtlich Verpflichtungen gegenüber stehen. Im ersten Fall kann beispielhaft die Übertragung von stillen Reserven gem. § 6b EStG im zweiten Fall die Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG angeführt werden.

²³⁹ Siehe *Rose* (1992), S. 10; *Rose* (1980), S. 54.

²⁴⁰ Vgl. *Rose* (1992), S. 10; *Rose* (1980), S. 53.

²⁴¹ Vgl. *Breithecker* (2004), S. 3. Zu einer Systematisierung von Rechtswahlmöglichkeiten anhand verschiedener Kriterien wie z.B. Wirkungsdauer, Zahlungszeitpunkt, Entscheidungsträger etc. siehe ausführlich *Michels* (1982), S. 69-169.

²⁴² Zur Unsicherheitsproblematik siehe nochmals Kap. 3.1.3, S. 41 f.

Einlegen eines Einspruchs gem. § 347 ff. AO) oder die Verringerung von Steuerunsicherheiten, z.B. durch die Einholung einer verbindlichen Auskunft, sein.²⁴³

Die Notwendigkeit, die beschriebenen steuerlichen Gestaltungsoptionen in Anspruch zu nehmen, liegt in Zeit-, Bemessungsgrundlagen- und Tarifeffekten begründet, die die Ursache steuerlicher Wirkungen darstellen und damit auch durch Ausnutzen dieser Effekte Gestaltungspotenzial eröffnen.²⁴⁴ *Zeit-* bzw. *Zinseffekte* ergeben sich bei mehrperiodigen Entscheidungen. Der Effekt entsteht durch die zeitliche Verteilung der Bemessungsgrundlagen, wodurch der Zeitpunkt der Steuerzahlung beeinflusst wird, indem dieser möglichst weit in die Zukunft übertragen wird.²⁴⁵ So lassen sich Zinsgewinne und zugleich Liquiditätsvorteile realisieren.

Ergeben sich bei Betrachtung der Handlungsalternativen bei gleicher Steuerart durch differenzierende Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage unterschiedlich hohe Bemessungsgrundlagen, so liegen *Bemessungsgrundlageneffekte* vor.²⁴⁶ Im Rahmen der Steuerplanung wird versucht, die steuerliche Bemessungsgrundlage durch Ausnutzen der Gestaltungsmöglichkeiten zu beeinflussen und dadurch steuerliche Ersparnisse zu erzielen.²⁴⁷

Tarifeffekte resultieren aus der Höhe der Steuersätze sowie aus der Ausgestaltung von Freibeträgen und Freigrenzen.²⁴⁸ Werden die Wirkungen dieser Effekte aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der Tarife im deutschen Steuerrecht rechtsformspezifisch betrachtet, so sind z.B. bei Einzelunternehmen und bei den Gesellschaftern von Personengesellschaften die Progressionswirkungen im Rahmen der Einkommensteuer zu nennen.²⁴⁹

Die Wirkung der genannten Gestaltungsoptionen lässt sich nicht allgemeingültig prognostizieren, sondern muss im Einzelfall geprüft werden. Zudem ist das Zusammenwirken der einzelnen Effekte zu beachten. Die vorteilhaftere Handlungsalternative bei Berücksichtigung von Zeit- bzw. Zinseffekten kann sich bei Einbezug von Tarifeffek-

²⁴³ Siehe zu diesen Möglichkeiten ausführlich *Breithecker* (2002).

²⁴⁴ Vgl. dazu *Wagner* (2006), S. 25; *Wagner* (2005), S. 100 f.; *Breithecker* (2002), S. 326; *Wagner* (1984), S. 211. *Scheffler* betitelt Tarifeffekte auch als Steuersatzeffekte. Vgl. *Scheffler* (2010), S. 222.

²⁴⁵ Vgl. *Scheffler* (2010), S. 221 und S. 223 oder auch *Wagner* (1984), S. 211.

²⁴⁶ Auch der Fall, dass die vorhandenen Alternativen einer Steuerart unterliegen, jedoch eine Alternative davon keiner Steuer unterworfen wird, führt zu Bemessungsgrundlageneffekten, indem die eine Alternative eine Bemessungsgrundlage von Null aufweist. Siehe *Wagner* (1991), S. 2.

²⁴⁷ So auch *Wagner* (1984), S. 212.

²⁴⁸ Siehe *Wagner* (1984), S. 213. Vgl. auch *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 27.

²⁴⁹ Vgl. zu diesen Erläuterungen *Scheffler* (2010), S. 222; *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 173 f.

ten als nachteilig erweisen. Bei einer Kombination etwa von Progressions- und Zinseffekten kann eine Progression in positiver wie in negativer Wirkung den Zinseffekt u.U. auflösen.²⁵⁰

Eine Strukturierung der unterschiedlichen Dimensionen der Steuerplanung, in denen die beschriebenen Sachverhaltsgestaltungen erfolgen und Wahlrechte ausgeübt werden können, erfolgt nun im folgenden Kapitel. Dabei werden bewusst KMU-spezifische und KMU-unspezifische Gestaltungsmöglichkeiten ausgewählt und erläutert, da in der aktuellen Ausgestaltung des Steuerrechts kein eigenes Steuerrecht für KMU existiert. So wird zugleich das in dieser Arbeit zu untersuchende steuerliche Planungspotenzial im Rahmen einer Steuerplanung in KMU verdeutlicht, wobei auf eine umfassende Darstellung einzelner steuerlicher Regelungen bewusst verzichtet wird. Eine tiefgehende Behandlung ist unter Berücksichtigung der in dieser Arbeit gestellten Forschungsfrage nicht zweckmäßig, da es vielmehr um eine Übersicht der prinzipiellen Möglichkeiten zur Steuerplanung geht. Die Ausführungen konzentrieren sich daher auf eine grundsätzliche Benennung und nicht auf die ausführliche Diskussion von steuerlichem Planungspotenzial.

3.3.2 Kategorisierung anhand unterschiedlicher Tätigkeitsfelder

3.3.2.1 Möglichkeiten der Kategorisierung

Eine Kategorisierung der Steuerplanung kann anhand der hierarchischen Planungsebenen, der strategischen, taktischen und operativen Planung, anhand des Zeitraums in kurz-, mittel- und langfristige Planung oder anhand des gesamten Lebenszyklus eines Unternehmens vorgenommen werden. Im Folgenden werden die einzelnen Möglichkeiten der Kategorisierung näher erläutert.

Die Steuerplanung lässt sich anhand verschiedener Tätigkeitsfelder näher konkretisieren. Dabei stellt diese Einteilung eine Kombination der zeitlichen Abgrenzung von Entscheidungen und betrieblichen Tätigkeitsfeldern dar.²⁵¹ Die Abbildung 6 auf der folgenden Seite verdeutlicht, dass die strategische langfristige Steuerplanung dabei vorwiegend konstitutive Entscheidungen, wie z.B. die Rechtsformwahl und den Rechtsformwechsel oder Standortentscheidungen, umfasst. Gegenstand der taktischen Steuerplanung ist die mittelfristige Planung. Hierzu zählen Investitions- und Finanzierungsentscheidungen und die Steuerbilanzplanung. Objekt der operativen kurzfristigen Planung ist schließlich der Einfluss der Steuern auf Beschaffungs-, Produktions- und

²⁵⁰ Vgl. *Wagner* (1991), S. 2; *Scheffler* (2010), S. 222.

²⁵¹ Wobei die folgende zeitliche Einteilung exemplarisch ist und unter Vorbehalt betrachtet werden muss. Siehe dazu *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 216.

Absatzentscheidungen, wobei die Kosten- und Erlösrechnung das Datenmaterial liefert.²⁵²

Strategische Steuerplanung	Taktische Steuerplanung	Operative Steuerplanung
<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Planung • vorwiegend konstitutive Entscheidungen • Rechtsformwahl und Rechtsformwechsel • Standortwahl 	<ul style="list-style-type: none"> • mittelfristige Planung • Investitions- und Finanzierungsentscheidungen • Steuerbilanzplanung 	<ul style="list-style-type: none"> • kurzfristige Planung • Ausgangspunkt: Kosten- und Erlösrechnung • Einfluss der Steuern auf Beschaffungs-, Produktions- und Absatzentscheidungen

Abbildung 6: Systematisierung der Steuerplanung nach Tätigkeitsfeldern.²⁵³

Die Abbildung 6 verdeutlicht auch eine Unterscheidung der Steuerplanung anhand der Häufigkeit der Entscheidungen. So wird die Steuerplanung bzgl. der Entscheidung Rechtsform- und Standortwahl sowie Planungsüberlegungen in Zusammenhang mit der Unternehmensgründung in der Gesamtbetrachtung aufgrund des konstitutiven Charakters seltener anfallen, als die Steuerplanung in Bezug auf die Steuerbilanzpolitik oder Investitions- und Finanzierungsvorhaben. Dies wird auch bei der weiteren Einteilung der Steuerplanung anhand eines Lebenszyklus des Unternehmens deutlich. Wird eine zeitliche Abfolge der Steuerplanung betrachtet, so kann eine Steuerplanung vor und während der Gründung, während der Geschäftstätigkeit bis hin zur Geschäftsauf- bzw. -übergabe erfolgen. Die Abbildung 7 auf der folgenden Seite zeigt einen solchen Lebenszyklus und einzelne Meilensteine auf.

²⁵² Zu dieser Einteilung der Steuerplanung vgl. *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 539 und *Freidank* (1996), S. 149-151. *Rose* teilt die Steuerplanung in langfristige Planung, d.h. alle fünf Jahre, in jährlich einmal anzustellende Planungen und in permanent anfallende Planung. Vgl. *Rose* (1996), S. 83.

²⁵³ Quelle: Entnommen aus *Berens/Bolte/Hoffjan* (2004), S. 539.

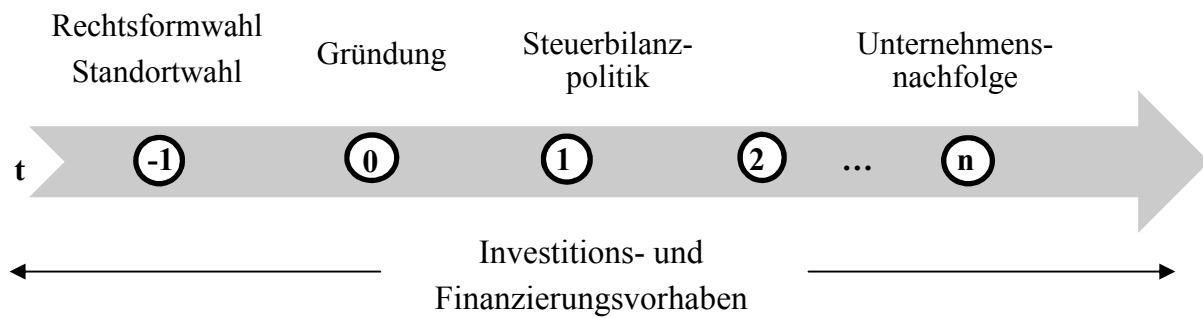


Abbildung 7: Darstellung der Steuerplanung in zeitlicher Hinsicht.²⁵⁴

Weiterführend werden – im Rahmen der zuvor genannten Systematisierung nach Tätigkeitsfeldern – für die einzelnen Bereiche und den damit verbundenen Entscheidungen für KMU relevante steuerliche Regelungen aufgezeigt und diverse Problematiken näher erläutert. Deutlich werden in diesem Zusammenhang auch die Ursachen steuerlicher Wirkungen: Zeit-, Bemessungsgrundlagen- und Steuersatzeffekte.²⁵⁵ Auf diese Weise wird mögliches, in der späteren empirischen Untersuchung zu überprüfendes, Planungspotenzial im Zusammenhang mit einer Steuerplanung in KMU dargestellt. Die Steuerplanung gestattet dabei im Grunde aufgrund der Interdependenzen zwischen den einzelnen betriebswirtschaftlichen Entscheidungen keine gesonderte Betrachtung der jeweiligen Gebiete, da Entscheidungen in KMU aufgrund einer unternehmerischen Perspektive und der Berücksichtigung in der gesamten Unternehmensplanung mehrere Bereiche tangieren können. Daher kann das vorgestellte Planungspotenzial ausschlaggebend für mannigfache Entscheidungen aus verschiedenen unternehmerischen Bereichen sein. Diese Interdependenzen werden im Folgenden jedoch weitgehend ausgeblendet, so dass dessen ungeachtet das dargestellte Planungspotenzial stringent einzelnen Entscheidungen zugeordnet wird, um so eine eindeutige spätere empirische Überprüfung der Anwendung der Steuerplanung in den jeweiligen Bereichen gewährleisten zu können.

Für die Untersuchung werden die strategische und die taktische Steuerplanung überwiegend mit Bezug zur laufenden Geschäftstätigkeit ausgewählt, da diese Gebiete der Steuerplanung aufgrund des hohen Steuereinflusses ein hohes Planungspotenzial begründen.²⁵⁶ Zusätzlich wird aufgrund der Bedeutung für KMU in zeitlicher Hinsicht die Steuerplanung in Zusammenhang mit einer Unternehmensnachfolge untersucht.²⁵⁷ Auch wenn die Ausführungen in ihrer Reihenfolge einer zeitlichen Zuordnung ent-

²⁵⁴ Quelle: Eigene Darstellung.

²⁵⁵ Vgl. nochmals Kap. 3.3.1, S. 53.

²⁵⁶ So auch das Schaubild bei Scheffler (2010), S. 4 oder schon die Ausführung bei Wacker (1987), S. 287.

²⁵⁷ Zur Bedeutung der Unternehmensnachfolge für KMU vgl. Kap. 3.3.2.4.

sprechen, wird die Unternehmensnachfolge aufgrund des eher konstitutiven Charakters der strategischen Steuerplanung zugeordnet. Ferner wird in Bezug auf die taktische Steuerplanung von der reinen Betrachtung der Steuerbilanzplanung abgesehen, da ansonsten KMU, die ihren Gewinn anhand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, keine Berücksichtigung erfahren würden. Terminologisch wird daher im Folgenden unter der taktischen Steuerplanung der Begriff der Gewinnermittlungsplanung verwendet.

3.3.2.2 Rechtsform- und Standortwahl

3.3.2.2.1 Steuerplanung bei der Rechtsformwahl

Eine der bedeutsamsten Entscheidungen zu Beginn²⁵⁸ des KMU ist die Wahl der Rechtsform.²⁵⁹ Die Qualifizierung eines KMU ist dabei unabhängig von der Rechtsform. Hinsichtlich der Merkmale eines KMU resultieren keine Einschränkungen bzgl. der Rechtsformwahl.²⁶⁰ Wie die nachstehende Abbildung 8 zeigt, werden KMU vorherrschend in der Rechtsform von Personenunternehmen geführt, was auf das zentrale Merkmal der Eigentümerführung zurückzuführen ist.²⁶¹ Insgesamt werden 82,37 % der KMU als Personenunternehmen geführt. Dominierend ist die Rechtsform der Einzelunternehmung²⁶² mit 69,52 %.

²⁵⁸ Diese Entscheidung kann aber auch bei längerem Bestehen des Unternehmens im Zuge von Umstrukturierungsüberlegungen zum Tragen kommen. Diese Transformation kann allerdings mit einer mit hohem Aufwand verbundenen Revidierbarkeit belastet sein, so dass die Entscheidung der Rechtsformwahl, wie in der Abb. 7 bereits beschrieben, als konstitutive Entscheidung einzuordnen ist, womit von einer langfristigen Betrachtungsweise auszugehen ist. So auch *Bea* (2009), S. 377. Zur Rechtsformwahl als Mittelentscheidung im Rahmen eines typisch betriebswirtschaftlichen Entscheidungsproblems siehe *Monz* (1985), S. 19 f. und auch zu weiteren Anlässen der Rechtsformwahl *Schneeloch* (2006), S. 377-382; *Rose/Glorius-Rose* (2001), S. 121; *Monz* (1985), S. 23-25.

²⁵⁹ Als Rechtsform wird ein „System rechtlicher Regelungen verstanden, mit dem die Beziehungen zwischen Eigentümer und Betrieb, zwischen Betrieb und Außenstehenden sowie zwischen den Eigentümern untereinander festgelegt werden.“ *Haberstock* (1984b), S. 17. Zum Begriff der Rechtsform siehe auch *Monz* (1985), S. 6-8.

²⁶⁰ Vgl. *Wolter/Hauser* (2001), S. 36-41; Vgl. auch Kap. 2.1, S. 16, FN 52.

²⁶¹ Zu einer Übersicht möglicher deutscher Rechtsformen siehe *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 181. Speziell zur Eignung der Rechtsform der Limited für KMU siehe *Meyer/Schleus* (2006). Zum Merkmal der Eigentümerunternehmung siehe nochmals Kap. 2.1, S. 20 f.

²⁶² Der Begriff der Einzelunternehmung ist zu relativieren, da es sich um den Einzelunternehmer handelt. Die Begriffe Einzelunternehmer, Einzelunternehmen und Einzelunternehmung werden im Folgenden aus Vereinfachungsgründen synonym verwendet.

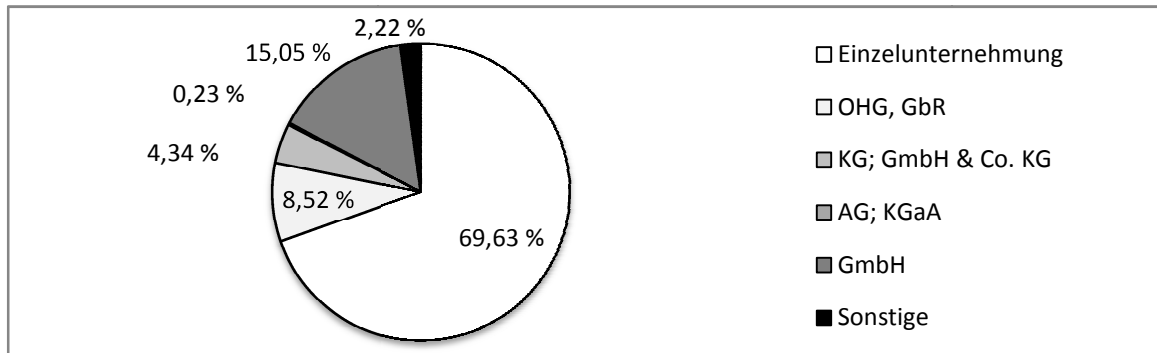


Abbildung 8: KMU nach Rechtsformen.²⁶³

Direkt nach der Einzelunternehmung folgt die Rechtsform der GmbH mit 15,03 %.²⁶⁴ Erst danach schließen sich die Personengesellschaftsformen wie die GbR, die OHG, die KG und die GmbH & Co. KG an. Schlusslicht bilden die Kapitalgesellschaftsformen AG und KGaA mit 0,23 %. Diese Verteilung der Rechtsformen von KMU kann auch anhand der Umsatzgrößenklassen betrachtet werden. Die Abbildung 9 identifiziert innerhalb der Personenunternehmen 80,13 % als Kleinstunternehmen. Bei den Kapitalgesellschaften überwiegen diese ebenso mit 12,18 %. Insgesamt sind damit rund 95 % der KMU als Kleinstunternehmen zu qualifizieren.

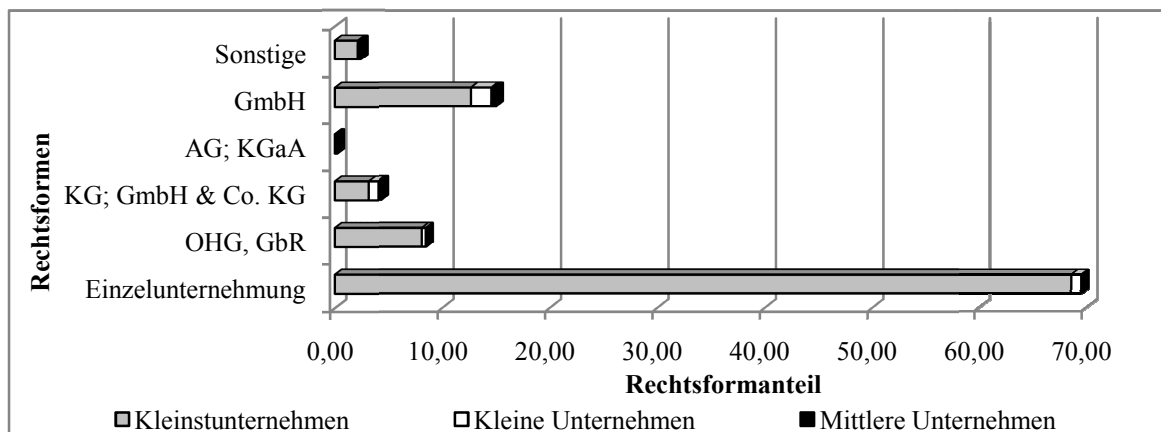


Abbildung 9: KMU nach Rechtsformen und zugehörigen Umsatzgrößenklassen.²⁶⁵

²⁶³ Quelle: Eigene Darstellung. Für die verwendeten Daten vgl. für diese und die folgende Abbildung *IfM Bonn* (2011f). Die Daten wurden für alle Abbildungen unter Berücksichtigung der dieser Arbeit zugrundeliegenden KMU-Definition der EU-Kommission angegeben. Zur Rechtsformverteilung in Deutschland vgl. auch *Statistisches Bundesamt* (2012b).

²⁶⁴ Dass die Rechtsform der GmbH trotz des geringeren Anteils eine wesentliche Rolle bei der Betrachtung von KMU einnimmt, wird bei der Betrachtung der Umsatzanteile der jeweiligen Rechtsform deutlich. Werden die prozentualen Verteilungen der einzelnen Rechtsformen nach Umsatzgrößenklassen und Umsatzanteilen betrachtet, so weist die Rechtsform der GmbH den größten Umsatzanteil auf. Vgl. *IfM Bonn* (2011f).

²⁶⁵ Quelle: Eigene Darstellung.

Die Entscheidung für oder gegen eine bestimmte Rechtsform hängt sowohl von steuerlichen als auch von nichtsteuerlichen Rechtsformwahlkriterien ab.²⁶⁶ Nicht steuerliche Rechtsformwahlkriterien sind insbesondere Kriterien, die durch das Gesellschaftsrecht bestimmt werden. Zu nennen sind hauptsächlich die Form der Haftungs- und Risiko-beschränkungen, die Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals, Finanzierungsmöglichkeiten, die notwendige Anzahl der Anteilseigner, Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse, Möglichkeiten der Nachfolgeregelungen, die Behandlung von Gewinnen, Verlusten und Entnahmen sowie die Bilanzierungs- und Publizitätspflichten.²⁶⁷

Aus steuerlicher Sicht kommt es durch die Anknüpfung des Steuerrechts an das Gesellschaftsrecht,²⁶⁸ das Bestehen des Trennungsprinzips bei Kapitalgesellschaften und des Transparenzprinzips bei Personengesellschaften zu erheblichen Abweichungen in der Besteuerung der Rechtsformen.²⁶⁹ Ungleichheiten bei der laufenden Besteuerung bestehen hinsichtlich:

1. Unterschiedlicher Steuerarten,
2. Unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen bei gleichen Steuerarten,
3. Unterschiedliche Verlustberücksichtigung bei den Gesellschaftern,
4. Rechtsformspezifische Besteuerungsunterschiede bei den Anteilseignern.²⁷⁰

²⁶⁶ Zur Rechtsformwahlentscheidung vor dem Hintergrund unterschiedlicher Entscheidungssituationen, wie z.B. der Existenzgründung, siehe *Schneeloch* (2006), S. 377-379.

²⁶⁷ Vgl. dazu *König/Maßbaum/Sureth* (2011), S. 6-9; *Wöhe/Döring* (2010), S. 218-220; ausführlich nach einzelnen Rechtsformen getrennt *Hierl/Huber* (2008); oder umfassend *Schneeloch* (2006), S. 21-93. Speziell zu Personengesellschaften *Niehus/Wilke* (2010), S. 10-16.

²⁶⁸ Vgl. *Scheffler* (2010), S. 20; *Birk* (2010), Rz. 46-47 oder auch *Zisowski/Zisowski* (1997), S. 4-6. Dabei nehmen die beiden Rechtsordnungen jedoch keine Rangfolge ein, sondern stehen gleichwertig nebeneinander. Siehe dazu *BverfG* (1991).

²⁶⁹ Während das Trennungsprinzip eine strikte Trennung von Gesellschaftsebene und Anteilseignerebene vornimmt, wodurch die Kapitalgesellschaft selbst das Steuersubjekt darstellt und zusätzlich eine Besteuerung bei den Anteilseignern erfolgt, wird beim Transparenzprinzip ein Durchgriff auf die hinter der Personengesellschaft stehenden Anteilseigner vorgenommen. Die Personengesellschaft ist bei den Personensteuern kein eigenständiges Steuersubjekt. Zu den genannten Prinzipien siehe *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 190; *Scheffler* (2010), S. 20 f.; *Birk* (2010), Rz. 1103, 1203 und 1246; *Scheffler* (2012), S. 57 und S. 194. Speziell zur gesetzgeberischen Motivation und zum Transparenzprinzip *Niehus/Wilke* (2010), S. 30 und zum Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften *Niehus/Wilke* (2012), S. 4 f.

²⁷⁰ So *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 191; vgl. auch *König/Maßbaum/Sureth* (2011), S. 34.

Zu 1: Unterschiedliche Steuerarten

Bezogen auf die *unterschiedlichen Steuerarten* ist lediglich die Körperschaftsteuer zu nennen, die für KMU, die in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften geführt werden, anzuwenden ist. Individuelle Steuerarten für Personengesellschaften gibt es hingegen nicht.²⁷¹

Zu 2: Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen bei gleichen Steuerarten

Für gewerbliche KMU offenbart sich eine *unterschiedliche Bemessungsgrundlage* bei gleicher Steuerart insbesondere bei der Gewerbesteuer. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften existiert ein Freibetrag in Höhe von 24.500 EUR gem. § 11 Abs. 1 GewStG.

Weiterhin besteht in diesem Zusammenhang für unbeschränkt und beschränkt²⁷² steuerpflichtige natürliche Personen, die gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG erzielen,²⁷³ die Möglichkeit das 3,8fache des Messbetrags der Gewerbesteuer nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer anzurechnen, um eine ertragsteuerliche Doppelbelastung der gewerblichen Einkünfte zu vermeiden.²⁷⁴ Begrenzt ist diese Anrechnung in zweierlei Hinsicht. Zum einen auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer,²⁷⁵ um eine Überkompensation der Gewerbesteuer zu vermeiden.²⁷⁶ Zum anderen findet eine Beschränkung durch die tarifliche Einkommensteuer statt, die anteilig auf die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen gewerblichen Einkünfte entfällt.²⁷⁷ Durch diese Existenz des im Gesetz kodifizierten Ermäßigungshöchstbetrags

²⁷¹ Siehe so *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 192.

²⁷² Für beschränkt Steuerpflichtige gelten die Vorschriften des § 50 Abs. 1 EStG. Eine Untersagung der Gewerbesteueranrechnung wird hier nicht dargestellt.

²⁷³ Vgl. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG.

²⁷⁴ Vgl. *Birk* (2010), Rz. 650. Siehe auch *BMF* (2007). Die Vorschrift ist demnach für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter nicht anzuwenden. Vgl. *BMF* (2007), S. 108.

²⁷⁵ Siehe § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG. Dabei ist es nicht erforderlich, dass eine Zahlung oder Festsetzung der Gewerbesteuer bereits erfolgt ist. Etwaige Differenzen zwischen der „errechneten zu zahlenden Gewerbesteuer“ und der „tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer“ können durch die Änderung des Einkommensteuerbescheids beglichen werden. Vgl. dazu *Gragert/Wißborn* (2009), S. 1980 f.

²⁷⁶ Vgl. *Birk* (2010), Rz. 650; *Gragert/Wißborn* (2009), S. 1981; *Hechtner* (2009), S. 1556; *Förster* (2007a), S. 242. Durch die Anknüpfung des Solidaritätszuschlags an die Einkommensteuer ist durch die Kürzung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag eine leichte Überkompensation gleichwohl möglich. Vgl. *Herzig/Lochmann* (2007), S. 1038; *Förster* (2007b), S. 764.

²⁷⁷ Vgl. zur formalen Ermittlung § 35 EStG und R 35 EStR oder auch das Schaubild bei *Gragert/Wißborn* (2009), S. 1983 oder *Wichert* (2008), S. 14980. Gerade diese Ermittlung der anteiligen Einkommensteuer birgt erhebliche Probleme: Durch den Ermäßigungshöchstbetrag wird das durch die Rechtsprechung des BFH geschaffene Meistbegünstigungsprinzip aufgegeben. Vgl.

ges im Rahmen des § 35 EStG und der heterogenen Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Gewerbesteuer²⁷⁸ kann es ferner zu Anrechnungsüberhängen kommen,²⁷⁹ die weitere Planungsnotwendigkeiten herbeiführen.²⁸⁰ Weiter kann es zu Anrechnungsüberhängen kommen, wenn der GewSt-Hebesatz über 380 % liegt, da die Gewerbesteuer in dem Fall nicht mehr in vollem Umfang angerechnet werden kann.²⁸¹ Verwirklichte Anrechnungsüberhänge können durch die strenge Begrenzung auf den einzelnen Veranlagungszeitraum nicht in vorangegangene oder zukünftige Veranlagungszeiträume übertragen werden.²⁸²

Zu 3: Unterschiedliche Verlustberücksichtigung bei den Gesellschaftern

Erhebliches steuerliches Planungspotenzial ergibt sich für KMU auch bei der Behandlung von steuerlichen *Verlusten*.²⁸³ Die Bedeutung der Verlustbehandlung²⁸⁴ bei KMU kann z.B. durch die Betrachtung des Umfangs der steuerlichen Verlustvorträge der Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuerstatistiken hervorgehoben werden: In den Jahren 1991 bis 2006 konnte in der Bundesrepublik Deutschland in allen Steuerar-

Hallerbach (2009), S. 393. Das Prinzip legt die Reihenfolge der Verlustverrechnung fest und sieht vor, dass eine vorrangige Verrechnung mit anderen als positiven gewerblichen Einkünften erfolgt, wenn Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen. Vgl. *BFH* (2006), S. 387 f. Siehe dazu auch *BMF* (2007), Rz. 16; *Blaufus/Hechtner/Hundsdoerfer* (2008), S. 81 f.; *Korezkij* (2008), S. 492 und zu den Vor- und Nachteilen der Regelung für den Steuerpflichtigen S. 494; *Wichert* (2008), S. 14976 oder *Hechtner* (2009), S. 1556 m.w.N.

²⁷⁸ Siehe *Kraft/Kraft* (2009), S. 141.

²⁷⁹ Zu den Entstehungsgründen von Anrechnungsüberhängen vgl. besonders *Breithecker/Klapdor/Zisowski* (2001), S. 52 f.; *Biber* (2009), S. 74; *Kraft/Kraft* (2009), S. 142; *Förster* (2007a), S. 249; *Förster* (2007b), S. 761; *Scheffler* (2012), S. 171.

²⁸⁰ Diese sind verfassungskonform. Zu dieser Auffassung siehe *BFH* (2008a).

²⁸¹ Vgl. *Scheffler* (2012), S. 168. Wird der Solidaritätszuschlag einbezogen, liegt der Grenzwert bei 401 %. Siehe *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 86. Zum Zusammenwirken von Hebesatz und Gewerbesteuerbelastung siehe *Förster* (2007b), S. 760. Insbesondere mit ausführlichen Vergleichsrechnungen *Herzig/Lochmann* (2007).

²⁸² Vgl. *BFH* (2008a), S. 7; *BMF* (2007), Rz. 12; *Gragert/Wißborn* (2009), S. 1981; *Rose/Watrin* (2009), S. 165; *Hallerbach* (2009), S. 392.

²⁸³ Zum Begriff des steuerlichen Verlustes im Einkommensteuergesetz vgl. *Lang* (2010a), S. 250. Je nach der Einkunftermittlungsmethode unterscheidet sich die begriffliche Abgrenzung. Während beim Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 5 EStG ein verbleibender Fehlbetrag als Verlust bezeichnet wird, definiert die Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ein negatives Ergebnis als Überschuss der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen. Negative Einkünfte sind jedoch unabhängig von der mangelnden gesetzlichen Definition den Einkünften zuzuordnen. Siehe dazu *BFH* (1951), S. 68. Zu den Gewinnermittlungsmethoden siehe ausführlich *Rose/Watrin* (2009), S. 77-83. Die Begriffe Verlust, negative Einkünfte und Fehlbetrag werden im Folgenden synonym verwendet.

²⁸⁴ Die Verlustverrechnung ergibt sich aus dem Netto- und Leistungsfähigkeitsprinzip. Vgl. *Birk* (2010), Rz. 616; *Scheffler* (2012), S. 98 f. und S. 142; *Bender* (2002), S. 11.

ten ein erheblicher Anstieg verzeichnet werden, der die Grenze von jeweils 500 Mrd. EUR überschritten hat. Im Bereich der Einkommensteuer ergab sich 2006 ein Bestand an Verlustvorträgen von 62,2 Mrd. EUR. Dies entspricht in dem betrachteten Zeitraum einer Anhebung der Verlustvorträge von 35 Mrd. EUR pro Jahr.²⁸⁵ In Bezug auf Verlustrückträge konnte bzgl. der Körperschaftsteuer im Jahr 2006 ein Volumen des in Anspruch genommenen Verlustrücktrags von 1 Mrd. EUR ermittelt werden.²⁸⁶

Werden steuerliche Fehlbeträge in KMU-Personenunternehmen erwirtschaftet,²⁸⁷ besteht auf Ebene der KMU-Gesellschafter bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften durch das Durchgreifen auf die dahinter stehenden Gesellschafter und die Zuordnung der Gewinne und Verluste die Möglichkeit, entstehende Verluste bei der Einkommensveranlagung individuell zu berücksichtigen. Verluste können damit bei einem Einzelunternehmer zu 100 % und bei den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern von Personengesellschaften entsprechend der Beteiligungsquoten einkommensteuerlich geltend gemacht werden.²⁸⁸ Die Abbildung 10 auf der folgenden Seite zeigt die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, innerhalb der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften eine innerperiodische oder interperiodische Verlustverrechnung vorzunehmen.²⁸⁹

²⁸⁵ Vgl. BMF (2011), S. 4. Vgl. für die Jahre 1998-2001 *Braunagel* (2010), S. 22 f. oder *Deutscher Bundestag* (2006), S. 5.

²⁸⁶ Siehe *Deutscher Bundestag* (2011), S. 12.

²⁸⁷ Zur Entstehung steuerlicher Verluste vgl. *Braunagel* (2010), S. 26 f.

²⁸⁸ In Bezug auf beschränkt haftende Gesellschafter vgl. § 15a EStG.

²⁸⁹ Siehe §§ 2 Abs. 3 und 10d EStG. Zu den rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen der Verlustverrechnung siehe auch *Mohr* (2010), S. 30-42.

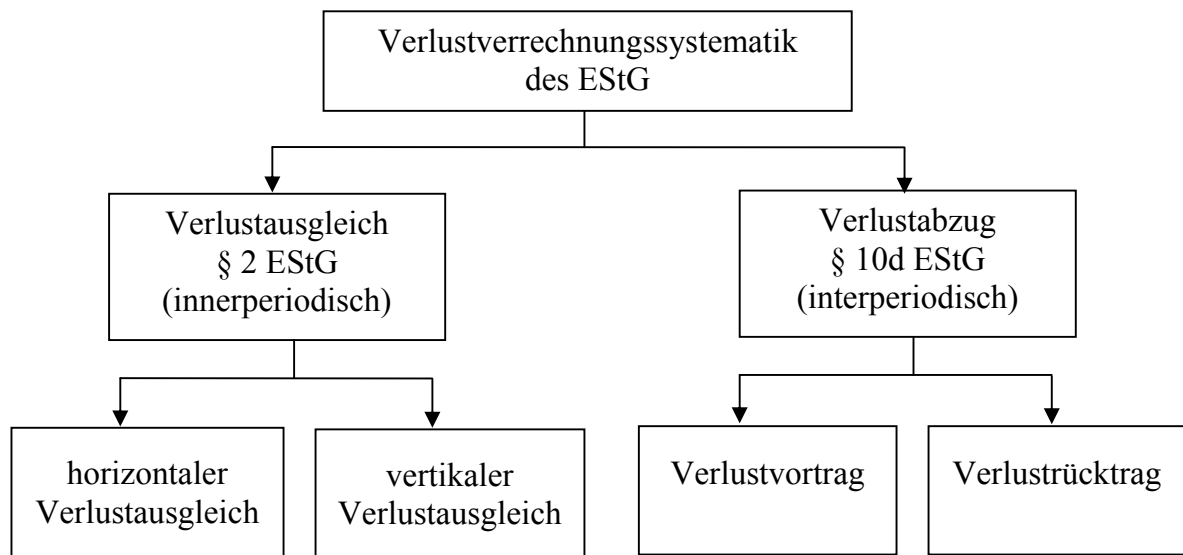


Abbildung 10: Verlustverrechnungssystematik im EStG.²⁹⁰

Der *Verlустаusgleich* gem. § 2 EStG sieht zunächst einen horizontalen Verlustausgleich, d.h. eine Verrechnung der Verluste mit positiven Ergebnissen innerhalb einer Einkunftsart, vor.²⁹¹ Für dann verbleibende positive und negative Einkünfte sieht § 2 Abs. 3 EStG anschließend einen vertikalen Verlustausgleich, d.h. eine Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Einkunftsarten im selben Veranlagungszeitraum, vor.²⁹² Die Reihenfolge des Verlustausgleichs ist damit vorbestimmt und es besteht in soweit kein Wahlrecht.²⁹³

Verbleibt nach Durchführung des Verlustausgleichs noch ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte, kommen Planungsüberlegungen bei der interperiodischen Verlustverrechnung, d.h. beim *Verlustabzug* gem. § 10d EStG, zum Tragen. Dieser ist Kraft Gesetz als Verlustrücktrag ausgestaltet.²⁹⁴

²⁹⁰ Quelle: In Anlehnung an *Dinkelbach* (2012), S. 154. Siehe auch *Wellisch/Kroschel* (2011), S. 454. Der horizontale Verlustausgleich wird auch als interner, der vertikale Verlustausgleich auch als externer Verlustausgleich bezeichnet. Siehe *Birk* (2010), Rz. 616.

²⁹¹ Dieser lässt sich implizit aus § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG ableiten. Siehe dazu *Bender* (2002), S. 11.

²⁹² Vgl. *Scheffler* (2012), S. 142 f.; *Bender* (2002), S. 11; *Nolte* (2001), S. 27.

²⁹³ Das Motiv für die Vorrangigkeit des horizontalen Verlustausgleichs ist der Tatsache geschuldet, dass die kleinste Basis der Besteuerung die Einkunftsart selbst ist. So mit weiteren Ausführungen *Bender* (2002), S. 11-13. Siehe auch *Nolte* (2001), S. 27.

²⁹⁴ Zur Regelung des Verlustrück- und Vortrags vgl. § 10d Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG; *Schneeloch* (2012), S. 195 f.; *Grefe* (2011), S. 201 f.; *Wehrheim* (2009), S. 103 f., *Rose/Watrin* (2009), S. 109. Zum Zusammenhang und entstehendem Planungspotenzial des § 10d EStG mit § 34a EStG siehe *Breithecker* (2007a), S. 143 f.

Entstandene negative Einkünfte, die im Jahr der Entstehung nicht ausgeglichen werden können, können bis zu einer Höhe von 511.500 EUR vom Gesamtbetrag der Einkünfte in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum vorrangig vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden.²⁹⁵ Aufgrund des Verlustrücktrags erfolgt eine teilweise oder vollständige Erstattung der im vergangenen Jahr gezahlten Einkommensteuer, woraus ein Zufluss an Zahlungsmitteln resultiert. Jedoch kann dieser Liquiditätsvorteil durch die Restriktion bzgl. der Höhe nur eingeschränkt genutzt werden.²⁹⁶ Auf diesen maximal möglichen Verlustrücktrag kann der Steuerpflichtige durch Antragstellung verzichten und eine Beschränkung vornehmen. Durch die Ausnutzung dieses Wahlrechts kann der Steuerpflichtige die Höhe des Verlustrücktrags selbst bestimmen.²⁹⁷ Hierdurch ergibt sich insbesondere die Gestaltungsmöglichkeit, den Verlust nur in soweit in den vergangenen Veranlagungszeitraum zurückzutragen, dass das Einkommen im vorangegangenen Jahr noch den Grundfreibetrag zzgl. der oben genannten Abzugsbeträge erreicht.²⁹⁸

Beim Verlustvortrag können Verluste eines Jahres bis zu einer Höhe von einer Mio. EUR vom Gesamtbetrag der Einkünfte der Folgeperioden abgezogen werden. Darüber hinaus gehende Verluste dürfen nur bis zu 60% mit dem verbleibenden Gesamtbetrag der Einkünfte der Folgeperioden verrechnet werden.²⁹⁹ So ergeben sich für den Steuerpflichtigen Liquiditätseffekte dadurch, dass die Steuerhöhe in den folgenden Veranlagungszeitraum durch den Verlustvortrag geringer ausfällt. Zudem sind weitere Zeiteffekte zu beachten: Durch den existierenden Sockelbetrag ergeben sich für darüber hinausgehende Verluste weitere Verlagerungen in zukünftige Veranlagungszeiträume.³⁰⁰

Für das KMU ergibt sich je nach Verlustrück- oder -vortrag ein unmittelbarer oder mittelbarer Liquiditätsvorteil. Dazu kann eine alsbaldige Verrechnung einen Zinsvor-

²⁹⁵ Vgl. § 10d Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG. Daher wirken sich die genannten Abzüge im Verlustjahr nicht aus. Vgl. *Scheffler* (2012), S. 147.

²⁹⁶ *Scheffler* spricht sich daher aus betriebswirtschaftlicher Sicht für einen zeitlich und betragsmäßig unbegrenzten Verlustrücktrag aus. Vgl. *Scheffler* (2012), S. 149.

²⁹⁷ Siehe dazu § 10d Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG.

²⁹⁸ Neben dem Erstattungsbetrag werden ebenso die Zinsen gem. § 233a AO erstattet. Diese unterliegen im Jahr des Zuflusses als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Besteuerung. Zu der Berücksichtigung von Steuersatzeffekten vgl. *Scheffler* (2012), S. 145 f.

²⁹⁹ Vgl. § 10d Abs. 2 S. 1 EStG; *Scheffler* (2012), S. 147.

³⁰⁰ Durch den Sockelbetrag wird eine Mindestbesteuerung sichergestellt und als Konsequenz dem Staat ein zinsloser „Zwangskredit“ gewährt. So *Scheffler* (2012), S. 149. Siehe dazu auch *Schreiber* (2008), S. 604, der eine Beschränkung des Verlustvortrags nur bei einer Verzinsung vertritt.

teil auslösen. Von diesen grundsätzlichen Regelungen gibt es jedoch mannigfache Ausnahmeregelungen, die ihrerseits unerlässliches Planungspotenzial aufweisen.³⁰¹

Werden steuerliche Fehlbeträge in KMU in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet, verbleibt – ohne Organschaft – aufgrund des Trennungsprinzips der Verlust auf Ebene der Gesellschaft, sodass eine Verrechnung der Verluste mit den positiven Einkünften der Gesellschafter entfällt. Folglich kann hier kein Liquiditätsvorteil wie bei Personenunternehmen generiert werden. Für die Verlustverrechnung auf Ebene der Kapitalgesellschaft sind die Vorschriften der §§ 10a GewStG, 8 Abs. 1 KStG i.V.m. 10d EStG und 8c KStG maßgeblich.³⁰²

Zu 4: Rechtsformspezifische Besteuerungsunterschiede bei den Anteilseignern

Die unterschiedliche Behandlung von *schuldrechtlichen Regelungen* ist nicht nur ein weiteres Beispiel für die Existenz unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen bei gleichen Steuerarten, sondern auch Ursache rechtsformspezifischer Besteuerungsunterschiede bei den Anteilseignern. Aufgrund des Trennungsprinzips³⁰³ können schuldrechtliche Verträge bei KMU in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft steuerlich wirksam geltend gemacht werden. Dies hat zur Konsequenz, dass Entgelte für Verträge mit einem Gesellschafter als Betriebsausgabe abgezogen werden können.³⁰⁴ Damit kann sich steuerplanerisches Potenzial für die Gesamtsteuerbelastung ergeben. Es können die steuerlichen Auswirkungen des Abschlusses eines Gesellschafter-Geschäftsführungsvertrages als besondere Form der Gewinnverteilung mit den steuerlichen Auswirkungen des Ausschüttungsfalls verglichen werden.³⁰⁵ Bei Einzelunternehmen hingegen ist der Abschluss schuldrechtlicher Verträge aufgrund der Identität von Einzelunternehmer und Einzelunternehmen nicht möglich.³⁰⁶ Bei KMU in der Rechtsform von Personengesellschaften sind schuldrechtliche Verträge indessen zivil-

³⁰¹ Exemplarisch seien hier die Verluste mit Auslandsbezug gem. § 2a EStG, Verluste eines atypisch stillen Beteiligten gem. § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG und eines typisch stillen Beteiligten gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG, Verluste eines Kommanditisten gem. § 15a EStG oder Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen gem. § 15b EStG genannt. Siehe dazu ausführlich *Bender* (2002) oder in kürzerer Form *Birk* (2010), Rz. 626-627; *Rose/Watrin* (2009), S. 108-114; speziell zu Auslandsverlusten *Schreiber* (2008), S. 418-422. Kritisch zu der Vielzahl an Sonderregelungen für Verluste im deutschen Steuerrecht *Lüdicke* (2010), der die derzeitige Ausgestaltung als „Regelungschaos“ bezeichnet.

³⁰² Vgl. dazu *Schmiel* (2010a), S. 153.

³⁰³ Vgl. dazu nochmals FN 269.

³⁰⁴ Siehe nur *König/Maßbaum/Sureth* (2011), S. 36.

³⁰⁵ Vgl. dazu die Beispiele bei *Scheffler* (2010), S. 36-42; *Patek* (2008), S. 445-456 oder auch bei *Harle* (2008), S. 2156 f.

³⁰⁶ Siehe auch *Scheffler* (2010), S. 37.

rechtlich zulässig. Steuerlich erfolgt hier jedoch eine Umqualifizierung der Einkünfte in die Gewinneinkunftsart der Personengesellschaft.³⁰⁷

Diese skizzierten Differenzen in der Besteuerung der Rechtsformen lassen die konstitutive Entscheidung der Rechtsformwahl auch zu einer wichtigen steuerplanerischen Entscheidung werden, die die Aspekte der Besteuerung auf zwei Ebenen zu berücksichtigen hat: Auf Ebene der Unternehmung und auf Ebene der Anteilseigner. Es ist unter Berücksichtigung der Gegebenheiten und der unterschiedlichen Gewichtung der differierenden Zielsetzungen, die mit der Wahl der Rechtsform verbunden sind, in jedem Einzelfall zu prüfen, welche Rechtsform für das betrachtete KMU am besten geeignet ist.³⁰⁸

3.3.2.2.2 Steuerplanung bei der Standortwahl

Auch die Wahl des Unternehmensstandortes³⁰⁹ kann steuerlich beeinflusst sein und eine steuerplanerische Entscheidung darstellen.³¹⁰ Neben nicht steuerlichen Standortfaktoren, wie z.B. die Höhe der Arbeitskosten, die Qualität der Arbeitskräfte, die vorhandene Infrastruktur oder die Höhe von Energiepreisen,³¹¹ können auch steuerliche Faktoren entscheidend für die Wahl des Standortes sein. Hierzu zählen die Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes gem. § 16 GewStG oder wirtschaftspolitische Zielsetzungen zur Begünstigung von Unternehmenszuwanderungen und Neugründungen bzw. Hem-

³⁰⁷ Vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG; *König/Maßbaum/Sureth* (2011), S. 34.

³⁰⁸ Dies kann anhand von periodischen Steuerbelastungsvergleichen der zur Wahl stehenden Rechtsformalternativen vorgenommen werden. Eine Interpretation der Ergebnisse ist aufgrund der Unsicherheitsproblematik nur unter Vorbehalt möglich. Vgl. dazu *König/Maßbaum/Sureth* (2011), S. 1 f. Vgl. dazu auch die Vorgehensweise und die quantifizierbaren Ziele bei *Schneeloch* (2006), S. 96-99. Zur Unsicherheit von (steuerlichen) Informationen siehe nochmals Kap. 3.1.3, S. 41 f.

³⁰⁹ An dieser Stelle wird allein der geografische Standort betrachtet. Zu dieser Definition des Standortes siehe *Götze* (1997), S. 981. Zu anderen Kriterien der Standortwahl, die zum einen durch Informations- und Kommunikationstechnologie an Bedeutung gewinnen und zum anderen über den physischen Standort hinausgehen siehe *Schwenker/Spremann* (2008), S. 162-164. Zu verschiedenen Typen der Standortwahl auch *Bea* (2009), S. 366 f. oder in betriebliche und innerbetriebliche Standortwahl unterscheidend *Betz* (2007), Sp. 1660.

³¹⁰ Allgemein zur Standortplanung siehe *Betz* (2007), Sp. 1660-1669; *Götze* (2002), Sp. 1819-1837.

³¹¹ Zu den hier nichtsteuerlichen harten Standortfaktoren siehe *Wöhe/Döring* (2010), S. 270-272 oder auch *Bea* (2009), S. 368-373 und *Hansmann* (2006), S. 108-109. Für die Unterscheidung in harte und weiche Standortfaktoren und die Beziehung der Faktoren zueinander siehe ausführlich *Grabow/Henckel/Hollbach-Grömig* (1995), S. 63-72.

mung von Unternehmensabwanderungen,³¹² wie Investitionszuschüsse oder Investitionszulagen.³¹³

Planungspotenzial ergibt sich bei der nationalen Standortwahl³¹⁴ insbesondere für gewerbsteuerpflichtige Unternehmen durch die divergierenden Hebesätze der Gemeinden. Jede Gemeinde ist autorisiert, die Höhe des Hebesatzes selbst festzusetzen.³¹⁵ Damit schwankt die Gewerbesteuerbelastung aufgrund der unterschiedlichen Hebesätze je nach Wahl der Gemeinde. Während eine 1 %ige Veränderung des Hebesatzes auch die Gewerbesteuer bei Kapitalgesellschaften um den Betrag von Messzahl*Gewerbeertrag unmittelbar ändert, wirkt sich diese Änderung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften aufgrund der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG erst ab einem Hebesatz von 401 % in gleicher Weise aus.³¹⁶

Die Standortwahl anhand der minimalen Hebesätze steht jedoch in Konkurrenz zur betriebswirtschaftlichen Orientierung von Unternehmen. Besonders KMU sind auf einen wirtschaftlich effektiven Unternehmensstandort angewiesen, da ihnen i.d.R. nicht die gleichen Mittel wie Großunternehmen zur Verfügung stehen, sich in mehreren Regionen mit Geschäftsstellen niederzulassen.³¹⁷ Bei der Entscheidung für einen bestimmten Standort können z.B. logistische Vorteile mit kurzen Transportwegen zum Kunden ausschlaggebend sein.³¹⁸ Ferner sollte die konstitutive Entscheidung des Unternehmensstandortes schon aufgrund der Unbeständigkeit des Steuerrechts nicht allein auf die Betrachtung von Gewerbesteuerhebesätzen gestützt werden.

³¹² Vgl. dazu *Kußmaul* (2008), S. 650.

³¹³ Die Möglichkeit, Ermessensentscheidungen seitens der Finanzverwaltung als steuerlichen Standortfaktor zu betrachten und diesen bei der Wahl des Standortes zu berücksichtigen, wird hier außer Acht gelassen, da dem Unternehmer das Verhalten der Finanzverwaltung am jeweiligen Standort in den meisten Fällen nicht bekannt sein dürfte. So *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 211; *Kußmaul* (2010), S. 656 f. Zur Bedeutung von steuerlichen Faktoren bei der Standortwahl siehe auch *Rose* (1992), S. 75.

³¹⁴ Neben der hier betrachteten nationalen Standortwahl kann auch die internationale, regionale und lokale Wahl des Standortes betrachtet werden. Zu dieser Einteilung siehe *Wöhe/Döring* (2010), S. 269 oder auch *Rose* (1992), S. 75.

³¹⁵ Vgl. Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG i.V.m. § 16 Abs. 1 GewStG. Der Mindesthebesatz liegt gem. § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG bei 200 %. Dies ist verfassungsgemäß, vgl. *BVerfG* (2010).

³¹⁶ So erläutert bei *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 206-207. Siehe auch *Harle* (2008), S. 2152 und die Übersichten von GewSt-Hebesätzen und zugehöriger Steuerbelastung bei *Ortmann-Babel/Zipfl* (2007), S. 2207.

³¹⁷ Oder aber bei Betrachtung der Tatsache, dass 70 % Kleinunternehmen sind und daher maximal neun Mitarbeiter aufweisen, es u.U. auch nicht notwendig ist, eine weitere Geschäftsstelle einzurichten. Vgl. nochmals die Abbildung 9 auf der S. 58 in Kap. 3.3.2.2.1.

³¹⁸ *Schwenker/Spremann* (2008), S. 6 betonen, dass die durch strategische Denkweise hervorgerufene Positionierung im Markt oftmals stärker gewichtet wird als rein finanzielle Aspekte.

Neben gewerbesteuerlichen Hebesätzen können ortsbezogene steuerliche Vergünstigungen, die im Rahmen regionalpolitischer Maßnahmen gewährt werden, die Standortwahl beeinflussen. Hier sind insbesondere das bis 2013 befristete Investitionszulagengesetz und Investitionszuschüsse zu nennen.³¹⁹ Gemäß § 6 InvZulG 2010 liegt die Höhe der *Investitionszulage* für die Anschaffung oder Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die die Voraussetzungen der §§ 2 und 3 des InvZulG erfüllen³²⁰ im Rahmen einer Erstinvestition je nach Fördergebiet zwischen 2,5 % und 25%.³²¹ Im Gegensatz zu Investitionszuschüssen mindert die Investitionszulage (steuerlich) nicht die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes; sie erhöht das Eigenkapital, aber aufgrund der Steuerfreiheit nicht den steuerlichen Gewinn.³²² Damit handelt es sich um eine unmittelbare staatliche Subvention.³²³

Bei der Inanspruchnahme eines *Investitionszuschusses* bestehen zwei unterschiedliche Möglichkeiten der Behandlung, die sich lediglich in dem Zeitpunkt, in dem der Investitionszuschuss den Gewinn des KMU erhöht unterscheiden.³²⁴ Zum einen kann der Investitionszuschuss einer sofortigen Besteuerung unterworfen werden, indem bis zu 50 % der gesamten Investitionsaufwendungen³²⁵ als Investitionszuschuss im Jahr der Bewilligung als Betriebseinnahme versteuert werden. Zum anderen kann der Investitionszuschuss mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten verrechnet werden und damit die Abschreibungen mindern.³²⁶ Investitionszuschüsse sind demnach steuerlich erfolgswirksam.³²⁷

Da die steuerlichen Vorteile im Rahmen wirtschaftspolitischer Sonderregelungen zu meist zeitlich befristet sind, ist diese Terminierung bei der Standortwahl mit einzubeziehen, sodass, sollten diese Regelungen bei der Planung des Unternehmensstandortes den entscheidenden Faktor darstellen, die Konsequenzen des Fristablaufs ebenfalls im

³¹⁹ Zu einer vergleichenden Analyse der Effekte dieser Instrumente siehe *Hundsdoerfer* (1999).

³²⁰ Siehe dazu auch ausführlich *Haupt* (2010), S. 56-62.

³²¹ Das Wirtschaftsgut muss mindestens 5 Jahre nach Anschaffung oder Herstellung im Anlagevermögen eines Betriebes oder einer Betriebsstätte verbleiben und weniger als 10 % im Jahr privat genutzt werden. Vgl. § 2 InvZulG 2010. Siehe auch *Haupt* (2010), S. 55 f. und kritisch zur Abgrenzung von Erstinvestitionsvorhaben und der zeitlichen Regelung S. 63-67.

³²² Siehe § 13 InvZulG und Hinweis 6.5 EStR.

³²³ Vgl. *Jansen* (2010), S. 23.

³²⁴ Vgl. *Scheffler* (2010), S. 129.

³²⁵ Vgl. *Kaligin* (2009), S. 524.

³²⁶ Siehe *Jansen* (2010), S. 24; *Krudewig* (2009), S. 28.

³²⁷ Vgl. R 6.5 Abs. 2 EStR.

Planungskalkül Berücksichtigung finden.³²⁸ Bei der Standortwahl von KMU ist weiterhin zu berücksichtigen, dass neben der betriebswirtschaftlichen Orientierung des KMU und entgegen steuerplanerischen Überlegungen die Unternehmensgeschichte des KMU entscheidend für die Wahl des Unternehmensstandortes sein kann. Insbesondere bei Familienunternehmen ist es denkbar, dass eine Verlagerung des Unternehmensstandortes trotz der damit verbundenen Kosteneinsparungen, aufgrund der generationenübergreifenden Verbundenheit zum bisherigen Unternehmensstandort nicht vollzogen wird.³²⁹

3.3.2.3 Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsplanung

Um aufzuzeigen, welche Möglichkeiten die taktische Steuerplanung für KMU bereit hält, wird zunächst auf die Berücksichtigung von Steuern bei der Investitionsplanung und auf den Einfluss der Besteuerung auf die Unternehmensfinanzierung und das damit verbundene Planungspotenzial eingegangen. Dabei sind diese Bereiche trotz der hier separat gewählten Darstellung keiner isolierten Sichtweise zu unterziehen: Investitionsentscheidungen des Unternehmers sind auf Unternehmensebene des KMU zugleich Finanzierungsentscheidungen. Im Anschluss wird exemplarisch mögliches Planungspotenzial für KMU im Rahmen der Gewinnermittlungsplanung abgebildet.

3.3.2.3.1 Steuerplanung bei Investitionsentscheidungen

Die Vorteilhaftigkeit einer einzelnen Investition,³³⁰ die Hierarchie der Vorteilhaftigkeit einander ausschließender Investitionen und auch das gesamte Investitionsprogramm kann sich unter Berücksichtigung von Steuern ändern.³³¹ Im Mittelpunkt der Steuerplanung in Bezug auf Investitionsentscheidungen steht daher die Frage, ob KMU bei der Entscheidung Steuerwirkungen in die Disposition einbeziehen und so steuerliche Gegebenheiten bezogen auf das individuelle Ziel nutzen oder ob allein aus steuerlichen Gründen u.U. eine Investition nicht getätigt wird.

³²⁸ Siehe so auch *Kußmaul* (2010), S. 660. Zu einer umfassenden Analyse der Investitionsfördermaßnahmen bei der Standortwahl unter Berücksichtigung der Gewinnermittlung in der Handels- und Steuerbilanz für inhabergeführte Kapitalgesellschaften vgl. *Jansen* (2010), S. 26-38.

³²⁹ So auch *Bea* (2009), S. 368.

³³⁰ Unter Investition wird hier „der zielgerichtete Einsatz von finanziellen Mitteln zur Beschaffung von Gütern“ verstanden. *Perridon/Steiner/Rathgeber* (2009), S. 29. Zum Begriff der Investition vgl. auch *Hölscher* (2010), S. 7-10; *Wöhe et al.* (2009), S. 5 oder die Diskussion bei *Schneider* (1992), S. 7-11. Zu einer weiten Begriffsauffassung, namentlich der Interpretation, dass jede betriebswirtschaftliche Aktivität eine Investitionsentscheidung darstellt siehe *Heigl* (1971), S. 129. Vgl. m.w.N. und unterschiedlichen Ansätzen auch *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 216-218.

³³¹ Vgl. *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 218; *Schreiber* (2008), S. 531.

Dabei soll vor dem Hintergrund, dass Investitionsentscheidungen sich als Zahlungsreihe, d.h. als Zeitreihe von Ein- und Auszahlungen mehrerer Perioden darstellen lassen, auf damit zusammenhängendes steuerliches Planungspotenzial eingegangen werden. Die – unter steuerlichen Gesichtspunkten – Vorteilhaftigkeit einer Investition kann so z.B. mithilfe des Kapitalwertmodells aus der neoklassischen Investitionstheorie bestimmt werden. Dem Kapitalwert unter Berücksichtigung von Steuern wird der Kapitalwert vor Steuern gegenübergestellt, um steuerliche (Entscheidungs-)Wirkungen zu erfassen.³³² Planungspotenzial bieten dabei auch Investitionsfördermaßnahmen wie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen sowie der Investitionsabzugsbetrag, auf die im Folgenden näher eingegangen werden soll.³³³

Gem. § 7g Abs. 5 und 6 EStG können KMU *Sonderabschreibungen* bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung/Herstellung oder in den folgenden vier Jahren zusätzlich zur planmäßigen Abschreibung in Anspruch nehmen.³³⁴ Damit können Aufwendungen verrechnet werden, die den faktischen Werteverzehr übersteigen. Durch die Inanspruchnahme werden im selben Jahr mehr Aufwendungen veranschlagt, als sich nach der üblichen Periodisierung der Aufwendungen ergeben würden, wodurch in den folgenden Jahren geringere Aufwendungen geltend gemacht werden können.³³⁵ So liegen ein Liquiditätsvorteil durch die Senkung der zu zahlenden Ertragsteuern im Jahr der höheren Abschreibung und ein Zinsvorteil, der durch die Nutzung der erhöhten Geldmittel als Anlage oder Fremdkapitalabtragung entsteht, vor.³³⁶

Darüber hinaus werden KMU gem. § 7h und § 7i EStG *erhöhte Absetzungen* gewährt, die – im Gegensatz zu Sonderabschreibungen – nicht zusätzlich verrechnet werden

³³² Zu den Möglichkeiten anhand unterschiedlicher Modelle Vorteilhaftigkeitsberechnungen, die den Einfluss der Besteuerung auf die Investitionsentscheidung bestimmen, vornehmen zu können, vgl. *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 118 und zum Kapitalwertmodell unter Steuereinfluss S. 218-222. Siehe auch *Georgi* (1994).

³³³ Auf die einzelnen Investitionsfördermaßnahmen, namentlich hier die Investitionszulage und der Investitionszuschuss, die in die Investitionsplanung mit einzubeziehen sind, wird nicht nochmals eingegangen. Das damit verbundene Planungspotenzial wurde innerhalb der Arbeit der Standortentscheidung zugeordnet. Vgl. dazu bereits die Ausführungen zur Standortwahl, Kap. 3.3.2.2.2, S. 66-68.

³³⁴ Siehe § 7g Abs. 5 und zu den Voraussetzungen Abs. 6 EStG. Vgl. auch *Jansen* (2010), S. 21 f. Die Größengrenzen gem. § 7g Abs. 1 EStG müssen dabei im Jahr des Zugangs gewährleistet sein. Vgl. *Klapdor* (2007b), S. 131. Begünstigt sind abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Dazu gehören auch gebrauchte Wirtschaftsgüter. Vgl. *Kulosa* (2011), Rz. 41.

³³⁵ Dies entspricht lediglich einer frei wählbaren Verteilung der Abschreibungen über die fünf Jahre, eine Abschreibung über 100 % kann nicht geltend gemacht werden. Vgl. nochmals *Klapdor* (2007b), S. 131. Siehe auch *Kulosa* (2011), Rz. 45.

³³⁶ So auch die Formeldarstellung und die Erläuterungen zur Stärke des Effektes bei *Scheffler* (2010), S. 131 f. Zu den Effekten siehe auch *Klapdor* (2007b), S. 132-134.

dürfen, sondern die gewöhnliche Absetzung für Abnutzung substituieren.³³⁷ Die zuvor genannten Ausführungen zu den Wirkungen der Geltendmachung erhöhter Abschreibungen gelten analog.

Neben Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen können KMU³³⁸ gem. § 7g Abs. 1 EStG einen *Investitionsabzugsbetrag* in Anspruch nehmen. Voraussetzungen dafür ist die Erfüllung der festgelegten Größengrenzen gem. § 7g Abs. 1 Nr. 1 EStG³³⁹ sowie die Deklaration des anzuschaffenden Wirtschaftsgutes.³⁴⁰ Dieser Abzugsbetrag kann bereits bis zu drei Jahren vor der Investition selbst in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, maximal jedoch in Höhe von 200.000 EUR je Betrieb gewinnmindernd in Abzug gebracht werden.³⁴¹ Damit wird durch die Verschiebung des Abschreibungspotenzials eine Steuerstundung erreicht.³⁴² So soll die Investitionstätigkeit von KMU angeregt, die Wettbewerbssituation optimiert sowie die Liquidität und Eigenkapitalbildung gesteigert werden.³⁴³ Wird das Wirtschaftsgut³⁴⁴ erworben, so ist dann der in Anspruch genommene Investitionsab-

³³⁷ Siehe § 7h und § 7i EStG.

³³⁸ Personengesellschaften werden gem. § 7g Abs. 7 EStG einem Steuerpflichtigen gleichgestellt. Der Investitionsabzugsbetrag ist rechtsformunabhängig ausgestaltet. Auch Freiberufler können den Investitionsabzugsbetrag gem. dem Beschluss des *BFH* (2009) in Anspruch nehmen. Vgl. auch *Bruschke* (2008), S. 206; *Kulosa* (2008), S. 132.

³³⁹ Vgl. zu den Voraussetzungen ausführlich *BMF* (2009b); *Jansen* (2010), S. 22 f. Teil der Voraussetzung ist auch die Einhaltung der in § 7g Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a bis c genannten Größengrenzen. Dabei stellt der Gesetzgeber z.B. bei Gewerbebetrieben und Selbstständigen auf den Wert des Betriebsvermögens ab. Damit unterscheidet sich die Abgrenzung von der in dieser Arbeit zugrunde gelegten KMU-Definition. Vgl. dazu nochmals Kap. 2.1, S. 18. Zu den Größengrenzen vgl. auch *Wendt* (2010), S. 43 f.

³⁴⁰ Die Inanspruchnahme erfordert gem. § 7g Abs. 1 Nr. 3 EStG das Einreichen von Unterlagen beim Finanzamt. Vgl. *BFH* (2008b). Der Steuerpflichtige hat dabei eine Investitionsabsicht zu verfolgen und das anzuschaffende Wirtschaftsgut mit seiner Funktion anzugeben. Dies führt zu erheblichen Gestaltungsspielräumen, je nach dem, ob das Wirtschaftsgut konkret benannt oder aber aufgrund der in der Zukunft liegenden Entscheidung weiter gefasst werden soll. Vgl. dazu auch die Erläuterungen bei *Meyer/Ball* (2009), S. 642 und S. 647 f. sowie *Klapdor* (2007b), S. 126. *Bruschke* bezeichnet die Investitionsabsicht als „Prognoseentscheidung“, da weder ein Investitionsplan noch eine Bestellung des Wirtschaftsgutes vorliegen muss und ist der Auffassung, dass auch ohne Investitionsabsicht die Förderung im Sinne eines Finanzierungsmodells genutzt werden kann. So *Bruschke* (2008), S. 206 und S. 209. A.A. *Kulosa* (2008), S. 136. Eine Nichtinvestition bedeutet aber letztlich eine Auflösung als rückwirkendes Ereignis im Jahr des Abzugs zzgl. einer Verzinsung gem. § 233a AO.

³⁴¹ Siehe § 7g Abs. 1 EStG. Vgl. *Bruschke* (2008), S. 205. Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags erfolgt außerbilanziell. Vgl. dazu kritisch *Kulosa* (2011), Rz. 4 und Rz. 22.

³⁴² Vgl. *Jansen* (2010), S. 22; *Seifert* (2007), S. 791.

³⁴³ Zu dieser Gesetzesbegründung vgl. ausführlich *Klapdor* (2007b), S. 118.

³⁴⁴ Begünstigt sind abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die auch gebraucht sein können. Vgl. *Kulosa* (2011), Rz. 6; *Kulosa* (2008), S. 131.

zugsbetrag in Höhe von 40 % den faktischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten außerbilanziell gewinnerhöhend wieder hinzuzurechnen.³⁴⁵ Damit kann auch durch die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags ein positiver Zins- und evtl. zusätzlich ein Progressionseffekt erzielt und die Liquiditätssituation des KMU verbessert werden.³⁴⁶

Stellschrauben bei der Investitionsplanung sind damit neben der Entscheidung, wann und in welcher Form die möglichen Wahlrechte in Anspruch genommen werden oder ein Verschieben von Investitionen in andere Planungsperioden, die Höhe der Einzahlungsüberschüsse, die Höhe von Liquidationserlösen, die Inanspruchnahme von Investitionsfördermaßnahmen und die Höhe der Ertragsteuersätze, die im Rahmen der individuellen Steuerplanung des KMU Berücksichtigung finden sollten.³⁴⁷ Dabei müssen insbesondere die erläuterten Investitionsfördermaßnahmen in der Steuerplanung nicht getrennt voneinander betrachtet werden; KMU haben die Möglichkeit, sowohl einen Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g Abs. 1-4 EStG als auch zusätzlich die Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 und 6 EStG in Anspruch zu nehmen.³⁴⁸ Damit ist jede Investitionsentscheidung unter Berücksichtigung der steuerlichen Einflüsse im Rahmen der Steuerplanung individuell für das KMU zu betrachten.³⁴⁹

3.3.2.3.2 Steuerplanung bei Finanzierungsentscheidungen

Um Investitionen tätigen zu können, existieren eine Vielzahl verschiedener Finanzierungsalternativen.³⁵⁰ Die Wahl eines bestimmten Finanzierungsinstrumentes ist dabei für KMU aufgrund der Verfügbarkeit oder aber der damit verbundenen Charakteristiken nicht immer ersichtlich.

Ausgehend von den in Tabelle 5 dargestellten klassischen Grundformen der Finanzierung – unterteilt nach Mittelherkunft und der Rechtsstellung der Kapitalgeber – erge-

³⁴⁵ Vgl. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG. Zu einer vorzeitigen Rückgängigmachung des Abzugsbetrages siehe *BMF* (2009b); *Meyer/Ball* (2009), S. 645; *Kulosa* (2008), S. 134.

³⁴⁶ Zu einer Verstärkung des Effektes durch die Übertragung des Investitionsabzugsbetrags, indem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um 40 % der Investitionssumme gekürzt und so die Besteuerung auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt werden kann, siehe *Scheffler* (2010), S. 133 f. und § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG. Siehe auch *Meyer/Ball* (2009), S. 645. Ausführlich zu den Effekten vgl. nochmals *Klapdor* (2007b), S. 132-134.

³⁴⁷ Wobei insbesondere die Prognose der Einzahlungsüberschüsse eine Herausforderung darstellen dürfte.

³⁴⁸ Vgl. dazu die Berechnungen bei *Scheffler* (2010), S. 134-136.

³⁴⁹ Siehe dazu die Planungsüberlegungen bei *Klapdor* (2007b), S. 134, der mögliche Maßnahmen in zwei Phasen einteilt: Vor der Investition und nach der Investitionsdurchführung.

³⁵⁰ Unter Finanzierung wird hier allgemein die Kapitalbeschaffung im weitesten Sinne verstanden. Vgl. *Wöhe et al.* (2009), S. 4-5.

ben sich im Zusammenhang von Finanzierungsentscheidungen zahlreiche Möglichkeiten für KMU.

	Eigenfinanzierung	Fremdfinanzierung
Außenfinanzierung	Beteiligungsfinanzierung	Kreditfinanzierung
Innenfinanzierung	Selbstfinanzierung	Rückstellungsfinanzierung

Tabelle 6: Übersicht der Finanzierungsformen.³⁵¹

In diesem Zusammenhang wird vielfach von Eigenkapitalschwäche als wesentliches Merkmal von KMU referiert, die die Finanzierungsmöglichkeit aus vorhandenem Eigenkapital heraus erschwert.³⁵² Werden die Ergebnisse des *IfM Bonn* betrachtet, so können diese Aussagen durch die dargelegten Zahlen bestätigt werden. Die Abbildung 11 zeigt, dass im Gegensatz zu Großunternehmen KMU kontinuierlich niedrigere Eigenkapitalquoten aufweisen.

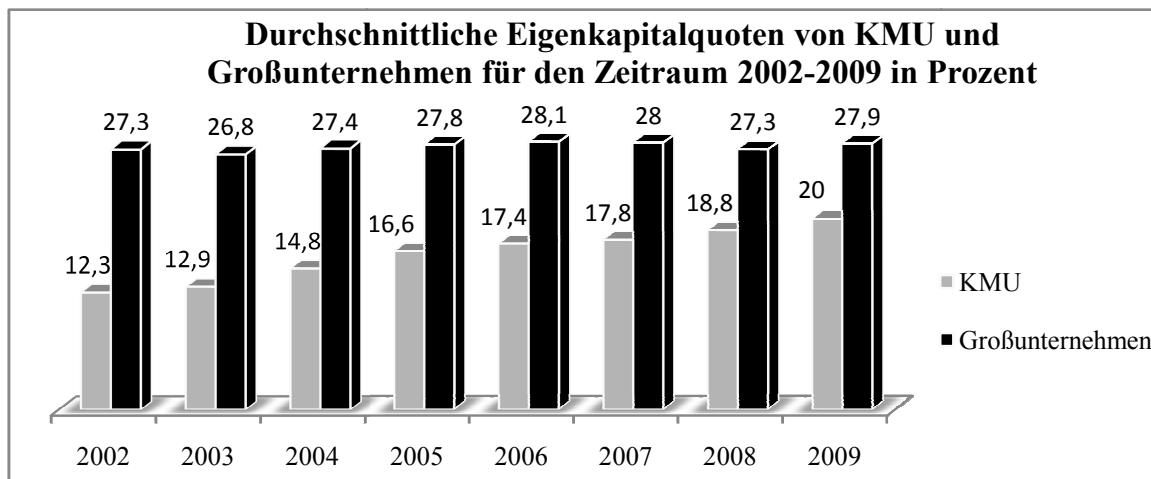


Abbildung 11: Durchschnittliche Eigenkapitalquoten der KMU und Großunternehmen.³⁵³

Die Zahlen des deutschen *Sparkassen- und Giroverbandes* unterstreichen im Zusammenhang mit der Finanzierungssituation von KMU jedoch eine stetige Verbesserung der Eigenkapitalquoten. Im Jahr 2010 lag die durchschnittliche Eigenkapitalquote bei

³⁵¹ In Anlehnung an *Wöhe et al.* (2009), S. 16; *Perridon/Steiner/Rathgeber* (2009), S. 358.

³⁵² Siehe z.B. *Schneck* (2006), S. 17-22, *Ahrweiler/Börner* (2003), S. 12 f. oder *Stäglich* (2003), S. 351-354.

³⁵³ *IfM Bonn* (2011a). Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass dieser Abbildung eine andere KMU-Definition zugrunde liegt. Zur KMU-Definition vgl. nochmals Kap. 2.1, S. 18.

18,3 %.³⁵⁴ Dennoch ist bei einer Eigenkapitalquote von unter 20 % von einer Unterkapitalisierung auszugehen, woraus sich vice versa die hohe Bedeutung des Fremdkapitals für KMU ergibt.³⁵⁵ Dies verdeutlicht auch die Abbildung 12, die den Anteil der Bankverbindlichkeiten an der Gesamtfinanzierung in Prozent nach Umsatzgrößenklassen darstellt und KMU im Jahr 2010 Bankverbindlichkeiten in Höhe von 29,6 % ausweist. Mit zunehmendem Umsatz gewinnt wiederum die Eigenkapitalfinanzierung an Bedeutung und die Abhängigkeit von Bankkrediten sinkt.³⁵⁶

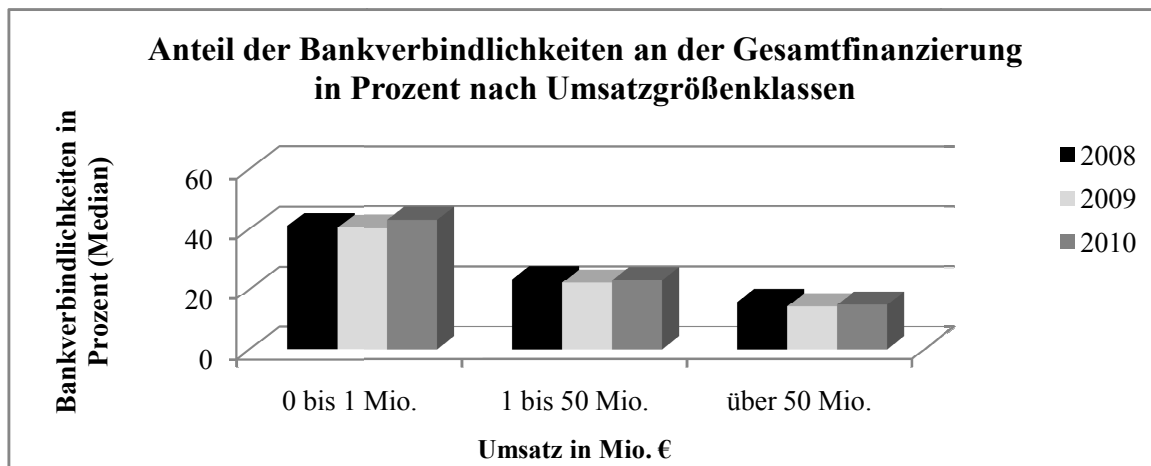


Abbildung 12: Anteil der Bankverbindlichkeiten an der Gesamtfinanzierung.³⁵⁷

Bei der Beurteilung der Eigenkapitalquote ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass sich eine geringere Eigenkapitalquote in KMU häufig durch die Entnahmen der Eigentümer ergibt. Damit ist die Eigenkapitalquote auch als wesentliches Merkmal für die Kategorisierung eines KMU eher ungeeignet. Von einer Eigenkapitalschwäche kann

³⁵⁴ Die Untersuchung des *Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes* ermittelt die Daten aufgrund des Branchenkenntzensystems der Sparkassen Finanzgruppe mit ca. 200.000 umfassenden KMU-Datensätzen nach der Definition des *IfM Bonn*. Die Analyse stellt eine stetige Verbesserung der Eigenkapitalquote seit bereits zehn Jahren fest. Der Median der Eigenkapitalquote lag zuvor bei 12,8 % (2008) bzw. 15,1 % (2009). Vgl. *DSGV* (2012a), S. 34 f. und S. 44. Zu beachten ist m.E. auch, dass dieses Ergebnis unter Berücksichtigung der Finanzmarktkrise als positiv zu werten ist. Das vorhandene Eigenkapital wird innerhalb der Finanzmarktkrise zu Teilen abgeschmolzen sein und die Pufferfunktion verringert haben. Siehe zu den Auswirkungen der Finanzmarktkrise auf KMU auch *Oehler/Kohlert/Linn* (2009).

³⁵⁵ So auch *Achleitner/Fingerle* (2004), S. 14. Die *Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer e.V.* geht erst bei einer Eigenkapitalquote unter 10 % von einer Unterkapitalisierung und bei mehr als 30 % von einer stabilen Eigenkapitalquote aus. Vgl. *ASU* (2003), S. 6.

³⁵⁶ So auch *Ahrweiler/Börner/Rühle* (2007), S. 295. Vgl. dazu insbesondere auch die empirische Untersuchung bei *Börner/Grichnik/Reize* (2010), die zu dem Ergebnis kommen, dass die Nutzung einer Fremdfinanzierung signifikant von der Unternehmensgröße, dem Alter des Unternehmers und der Eigentümerstruktur beeinflusst wird.

³⁵⁷ Vgl. *DSGV* (2012b), S. 35.

somit nur gesprochen werden, wenn das Privatvermögen des Unternehmers gleichermaßen berücksichtigt wird. Denn gerade bei KMU geben Banken selten Kredite allein aufgrund der Bilanzbeurteilung, sondern verlangen Sicherheiten, indem das Privatvermögen über Bürgschaften mit einbezogen wird.

Welche Finanzierungsinstrumente werden also letztlich von KMU verwendet und bedürfen somit einer vorwiegenden Betrachtung im Hinblick auf die Steuerplanung? Eine Studie des *Center for Entrepreneurial and Financial Studies* qualifiziert die Innenfinanzierung als wichtigstes Finanzierungsinstrument. Danach folgen kurzfristige und langfristige Bankkredite,³⁵⁸ Leasing und Gesellschafterdarlehen.³⁵⁹ Auch in der Unternehmensbefragung der *KfW-Bankengruppe* belegte die Innenfinanzierung den ersten Rang und verdeutlichte damit die Bedeutung der traditionellen Finanzierungsquellen für KMU.³⁶⁰ Dies ist auch damit zu begründen, dass die von der Finanzierung betroffenen Einflussgrößen wie Bonität, verwertbare Sicherheiten, Dokumentation etc. gerade in KMU kritisch sein können, wodurch etwaige Finanzierungsinstrumente schon aus Wirtschaftlichkeitsgründen nicht in Anspruch genommen werden.³⁶¹ Darüber hinaus birgt eine Innenfinanzierung – im Gegensatz zur Außenfinanzierung – wesentlich geringere Informationsasymmetrien und damit geringere Transaktionskosten.³⁶² Im Folgenden sollen einzelne Finanzierungsinstrumente und das damit zusammenhängende steuerliche Planungspotenzial aufgezeigt werden.³⁶³

³⁵⁸ Dies i.d.R. auf der Basis bestehender Hausbankbeziehungen. Siehe *Oehler/Kohlert/Linn* (2009), S. 381.

³⁵⁹ Siehe dazu ausführlich *Müller* (2009), S. 64; *Achleitner/Schraml/Kloeckner* (2008), S. 28; *Bräuer* (2008), S. 40; in Bezug auf Familienunternehmen *Haunschild* (2008), S. 62, *Ahrweiler/Börner/Rühle* (2007), S. 294, *Müller et al.* (2011), S. 194 f.

³⁶⁰ Vgl. *Plattner/Plankensteiner* (2006), S. 68 f. Ebenso zu diesem Ergebnis schon *Achleitner/Fingerle* (2004), die einzelne Finanzierungsinstrumente des Mittelstands anhand der Pecking-Order-Theorie betrachten. Genauso *Ahrweiler/Börner/Rühle* (2007), S. 296 f.

³⁶¹ So *Grunow/Figgener* (2006), S. 31 f. Dies insbesondere vor dem Hintergrund von Basel II, wodurch die Kreditvergabe für KMU wesentlich erschwert wurde. Vgl. zu den Auswirkungen von Basel II auf KMU nur *Müller* (2009); *Müller-Seubert* (2008), S. 39-41; *Hansmann/Höck/Ringle* (2003), S. 3-8 oder insbesondere auf die Beziehung zwischen Hausbank und KMU *Gajo* (2009), S. R219. Ausführlich zu den Gründen siehe auch *Müller et al.* (2011), S. 195-197.

³⁶² So auch *Börner/Grichnik/Reize* (2010), S. 228, die daraufhin in der gleichen Weise logisch begründen, warum bei der Außenfinanzierung die externe Fremdfinanzierung vorherrscht.

³⁶³ Der Schwerpunkt liegt dabei bewusst auf den genannten von KMU verwendeten klassischen Finanzierungsinstrumenten. Private Beteiligungsfonds oder Business Angels bleiben außer Acht, da sie für KMU i.d.R. keine Alternative darstellen. Während Mezzanines Kapital quantitative Selektionsmerkmale für KMU bereithält, konzentrieren sich Business Angels i.d.R. auf Unternehmen aus Wachstumsbranchen, wie z.B. die Medizin- oder IT-Branche. Damit ist die Gruppe der KMU, die Private-Equity-Modelle oder Business Angels in Anspruch nehmen könnte, von Beginn an sehr begrenzt. Darüber hinaus ist mit diesen Finanzierungsarten eine externe unternehmerische Beteiligung zum Teil mit Mitspracherechten verbunden, aufgrund dessen diese Finanzierungsform

In Bezug auf die *Selbstfinanzierung* ergibt sich steuerliches Planungspotenzial für KMU z.B. im Zusammenhang mit der Bildung einer steuerfreien Rücklage oder der Thesaurierungsbegünstigung, die beide im Folgenden angesprochen werden.

Sollte bei einer Veräußerung von Wirtschaftsgütern die Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, die im Vorjahr oder dem Jahr der Veräußerung angeschafft werden, nicht gelingen, besteht die Möglichkeit eine *steuerfreie Rücklage* gem. § 6b EStG zu bilden.³⁶⁴ Der entstehende Veräußerungsgewinn wird so der Besteuerung vollständig entzogen. Spätestens am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres ist eine Auflösung der Rücklage erforderlich,³⁶⁵ wodurch, im Falle einer Nichtübertragung der stillen Reserven, eine Verzinsung mit 6 % für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die steuerfreie Rücklage bestanden hat, erfolgt.³⁶⁶ Demnach wird im ersten Schritt der steuerliche Gewinn gemindert und damit die Steuerbelastung gestundet, im nächsten Schritt hingegen durch die Auflösung wieder erhöht.³⁶⁷ Der Nutzen liegt vorwiegend in Zins- und Liquiditätseffekten durch die Steuerstundung und eben nicht in einer Steuerersparnis.³⁶⁸

Die *Begünstigung von nicht entnommenen Gewinnen* soll es KMU ermöglichen, beabsichtigte Investitionen nicht durch Fremdkapitalaufnahme, sondern aus niedrig besteuerten Rücklagen zu finanzieren.³⁶⁹ Die Eigenkapitalbeschaffung mithilfe dieser optionalen Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG als Finanzierungsinstrument – und damit zur Stärkung des Eigenkapitals und der Investitionsmöglichkeit – sieht folgende Regelung vor:³⁷⁰

bei KMU nicht bzw. höchstens bei großen KMU verbreitet ist. Vgl. zu dieser Begründung und Befragungsergebnissen auch ausführlich Müller (2009), S. 64; Müller-Seubert (2008), S. 46 f. Zur Verbreitung von Business Angels und mezzaninen Finanzierungsformen siehe Achleitner/Schraml/Kloeckner (2008), S. 28; Kowatsch (2007); Gritsch (2006); Schöning/Gatzka (2006); Achleitner (2002), S. 8.

³⁶⁴ Vgl. § 6b Abs. 3; Abs. 10 Satz 5 EStG. Diese steuerliche Subvention als Ansatzwahlrecht ist explizit für die Steuerbilanz ausgestaltet, wodurch bei einer Inanspruchnahme die Handels- und Steuerbilanz voneinander abweichen. Vgl. Scheffler (2011), S. 334.

³⁶⁵ Siehe § 6b Abs. 3 Satz 5; Abs. 10 Satz 8 EStG.

³⁶⁶ Vgl. § 6b Abs. 7; Abs. 10 Satz 9 EStG. Durch diesen Zuschlag kommt es gegenüber einer Nichtbilanzierung zu einer Erhöhung der zu versteuernden Einnahmen und führt bei Unterlassung der Anschaffung des Wirtschaftsgutes zu einem negativen Bemessungsgrundlageneffekt. Vgl. dazu Scheffler (2011), S. 335.

³⁶⁷ Vgl. dazu Schneeloch (2012), S. 242.

³⁶⁸ Vgl. Scheffler (2011), S. 333. Unter Umständen auch in Progressions- und Steuersatzeffekten. Vgl. Breithecker/Schmiel (2003), S. 168.

³⁶⁹ Vgl. Begründung der Bundesregierung im Gesetzentwurf des UntStRefG (2007), S. 32 und S. 62.

³⁷⁰ Siehe dazu Schneeloch (2012), S. 110-113; Niehus/Wilke (2010), S. 121-127; BMF (2008); Schreiber (2008), S. 240-243; Breithecker (2007b), S. 218-235.

Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist es nach § 34a EStG möglich, die Gewinne der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG) einem gesonderten Steuersatz in Höhe von 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag zu unterwerfen. Gem. § 34a Abs. 1 EStG ist dazu ein Antrag des Unternehmers für die von ihm aus dem Unternehmen nicht entnommenen Gewinne erforderlich.³⁷¹ Bei Mitunternehmern muss zusätzlich der Anteil am Gewinn mehr als 10 % oder 10.000 EUR betragen.³⁷² Diese zunächst mit einem Sondersteuersatz versehenen Gewinne werden bei Entnahme einer Nachversteuerung von 25 % auf den entnommenen Betrag unterworfen.³⁷³ Somit enthält die Regelung sowohl Zinseffekte durch die Verschiebung eines Besteuerungszeitpunkts als auch Steuersatzeffekte durch divergierende Steuersätze auf verschiedene Einkommensbestandteile.³⁷⁴

Ob sich eine Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung als vorteilhaft erweist, ist damit insbesondere von drei Größen abhängig: Dem persönlichen Einkommensteuersatz des Unternehmers, der Haltedauer des thesaurierten Gewinns³⁷⁵ im Unternehmen und der Rendite des Unternehmens.³⁷⁶ Für Personenunternehmer, die einen persönlichen Steuersatz unter 28,25 % aufweisen, ist die Thesaurierungsbegünstigung niemals von Vorteil. Denn je kleiner der individuelle Steuersatz, desto mehr nähert

³⁷¹ Vgl. *Dörfler/Graf/Reichl* (2007), S. 648. Hier auch insbesondere zu den eintretenden Planungsüberlegungen, wenn ein Gesellschafter aufgrund unvorhergesehener Verluste den Antrag gem. § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG zurücknehmen muss.

³⁷² Siehe § 34a Abs. 1 Satz 3 EStG. Vgl. auch *Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff* (2011), S. 217 f. Zum persönlichen Anwendungsbereich siehe auch *Ortmann-Babel/Zipfl* (2007), S. 2209. Die Bemessungsgrundlage ist damit der steuerliche Gewinnanteil des Mitunternehmers bzw. Unternehmers, wodurch diese Begünstigung nicht als Steuer des Unternehmens, sondern des Unternehmers konzipiert ist. Siehe dazu *Hey* (2007b), S. 972. Zur Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften siehe *Breithecker* (2007b), S. 226.

³⁷³ Vgl. § 34a Abs. 4 EStG. Bei der Entnahme des Gewinns entfällt der Begünstigungsgrund, da der Steuerpflichtige den ermäßigten Steuersatz nur in Anspruch nehmen konnte, weil das erwirtschaftete Vermögen dem Unternehmen weiterhin zur Verfügung stand und nicht für private Zwecke verwendet wurde. So *Ortmann-Babel/Zipfl* (2007), S. 2212.

³⁷⁴ Siehe dazu umfassend auch den Beitrag mit einer Analyse von *Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff* (2011) oder *Knirsch/Schanz* (2008).

³⁷⁵ Siehe dazu insbesondere die Vorteilhaftigkeitsberechnungen für eine optimale Antragspolitik bei *Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff* (2011), S. 231 f.; *Homburg/Houben/Maiterth* (2008), S. 34-40.

³⁷⁶ Vgl. *Blum* (2008), S. 323; *Patek* (2008), S. 461; *Ortmann-Babel/Zipfl* (2007), S. 2215. Siehe auch *Broer/Dwenger* (2009), S. 425, die als Faktoren die Veranlagungsart, die Höhe des zu versteuern den Einkommens, dessen Zusammensetzung aus Gewinn- und Überschusseinkünften und die Höhe der entnommenen Beträge angeben.

sich die einkommensteuerliche Belastung dem Sondersteuersatz an.³⁷⁷ Liegt der individuelle Einkommensteuersatz zwischen 28,25 % und 45 % muss im Einzelfall geprüft werden, ob diese Gestaltungsmöglichkeit vorteilhaft ist. Zu der Analyse des individuellen Steuersatzes kommt die Prüfung, wie lange der Gewinn im Unternehmen einbehalten werden muss, damit die Zinsvorteile der Einbehaltung das Wagnis der höheren Belastung bei einer Regelbesteuerung gegenüber der Inanspruchnahme der Begünstigung kompensieren.³⁷⁸ Damit greift allein aufgrund des Zinseffektes eine Betrachtung von nur einer einzigen Periode zu kurz.³⁷⁹

Um letztlich dann die Thesaurierungsbegünstigung – neben den allgemeinen aufgeführten steuerlichen Gesichtspunkten, d.h. die Gegenüberstellung der Regelbesteuerung und der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung – in Bezug auf Finanzierungsaspekte und somit als Gewinnverwendungsentscheidung hin beurteilen zu können, sind für Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit die Renditen einer Alternativanlage im Privatvermögen, die der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne gegenübergestellt wird, zu betrachten. Wird der Gewinn entnommen und im Privatvermögen z.B. in einer Kapitalanlage investiert, so ist für die erwirtschafteten Erträge dann die Abgeltungssteuer zu beachten.³⁸⁰

Die Regelung der Thesaurierungsbegünstigung wirft mannigfaches Planungspotenzial auf. Dessen ungeachtet ist zu berücksichtigen, dass Unternehmer und Gesellschafter i.d.R. ihre Ertragsteuerbelastung aus dem laufenden Gewinn des Unternehmens finanzieren müssen, wodurch nur der Gewinn nach Steuern für eine Thesaurierungsbegünstigung in Betracht kommt. Ob eine Vorteilhaftigkeit gegeben ist, muss demzufolge stets im Einzelfall geprüft werden.³⁸¹ Zu analysieren bleibt im Einzelfall ferner auch,

³⁷⁷ Vgl. Hey (2007b), S. 930. Im Umkehrschluss bedeutet das jedoch nicht, dass bei einem Steuersatz über 28,25 % die Thesaurierungsbegünstigung von Vorteil ist. Siehe dazu insbesondere die Berechnungen bei Homburg/Houben/Maiterth (2008), S. 34. A.A. ist Wilk (2007), S. 217.

³⁷⁸ Siehe dazu ausführlich Blum (2008), S. 324, der die kritische Thesaurierungsdauer ermittelt und in Abhängigkeit verschiedener individueller Steuersätze und der Unternehmensrendite tabellarisch sowie grafisch aufführt. Insbesondere aber auch Homburg/Houben/Maiterth (2008), S. 45 die zeigen, dass die optimale Antragspolitik ganz entscheidend vom Planungshorizont abhängt und es sich niemals als vorteilhaft erweist, in jedem Jahr den Antrag zu stellen.

³⁷⁹ Vgl. Knirsch/Schanz (2008), S. 1232.

³⁸⁰ Siehe dazu auch die formelmäßigen Vorteilhaftigkeitsberechnungen bei Scheffler (2010), S. 214-217 und auch die Bestimmung der steuerlichen Vorteilhaftigkeit der Finanzierungsart durch den Vergleich der Kapitalkosten bei Homburg/Houben/Maiterth (2007), die zu dem Ergebnis kommen, dass die Thesaurierungsbegünstigung vom Grundsatz her nachteilig ist und fremdfinanzierte Personenunternehmen die niedrigsten Kapitalkosten aufweisen. Siehe auch die Vergleichsrechnung für Klein-, Mittel- und Großbetriebe bei Harle (2008) und die Gestaltungsüberlegungen im Zusammenhang mit einer „Pseudotesaurierung“ bei Broer/Dwenger (2009).

³⁸¹ Zu weiteren Anwendungsproblemen der Thesaurierungsbegünstigung im Zusammenhang z.B. mit Entnahmen und Einlagen, Übertragung von Wirtschaftsgütern, Betriebsveräußerungen und Be-

ob die Regelung der Thesaurierungsbegünstigung bei andauernder Konjunkturschwäche, Investitionszurückhaltung der Unternehmen oder zahlreichen Insolvenzfällen ein geeignetes Finanzierungsinstrument für das jeweilige KMU darstellt.³⁸²

Bei der Finanzierung aus innerbetrieblichem Fremdkapital, also durch *Rückstellungen*, werden Zahlungsmittelabflüsse u.a. in Form von Steuerauszahlungen verhindert.³⁸³ Danach stellen Rückstellungen nicht zahlungswirksame Aufwendungen dar, wodurch – bei einer steuerlich zulässigen Rückstellung – eine Gewinnminderung eintritt und infolgedessen eine Steuerersparnis im Jahr der Rückstellungsbildung erzielt wird.³⁸⁴ Erst zum Zeitpunkt der Auflösung der Rückstellung muss eine Steuerzahlung geleistet werden. Die aus der Verschiebung des Zahlungszeitpunkts entstehende Zinsersparnis stellt die Finanzierungsmöglichkeit des KMU dar.³⁸⁵

Nach der Darstellung von möglichem Planungspotenzial im Zusammenhang mit der Innenfinanzierung werden nun Planungsüberlegungen in Verbindung mit der *Außenfinanzierung* betrachtet. Bei der Finanzierung durch die Aufnahme von Fremdkapital, hier durch *Bankkredite*, ist insbesondere die steuerliche Behandlung der für die Kapitalüberlassung zu zahlenden Zinsen im Planungskalkül zu berücksichtigen.³⁸⁶ Kreditentgelte als zukünftiger Aufwand sind in Bezug auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer stets eine 100%ige Betriebsausgabe, hinsichtlich der Gewerbesteuer ergibt sich nur insoweit eine Steuerersparnis, wie sie nicht nach § 8 Nr. 1 GewStG wieder zugerechnet werden müssen. Für die Aufwendungen von Fremdkapital gilt gem.

triebsaufgabe oder Besonderheiten bei doppelstöckigen Personengesellschaften siehe *Thiel/Sterner* (2007). Bzgl. der Verwendungsreihenfolge bei einer Entnahme von zuvor nicht entnommenen Gewinnen siehe *Dörfler/Graf/Reichl* (2007), S. 649.

³⁸² *Homburg/Houben/Maiterth* (2008), S. 40 und S. 34 bezeichnen die Regelung explizit als „Investitionsbremse“ und verweisen darauf, dass die Regelung ausschließlich im Hinblick auf „Steuerzuschubeffekte“ vorteilhaft sein kann.

³⁸³ Es sei angemerkt, dass die Bildung von Rückstellungen zwar Planungspotenzial hinsichtlich der Finanzierung hat, jedoch in der Steuerbilanz grundsätzlich keine Wahlrechte eröffnet. Rückstellungen sind gem. § 249 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Steuerbilanz zu bilden.

³⁸⁴ Vgl. *Schneck* (2006), S. 106.

³⁸⁵ Siehe dazu auch *Habersack/Breithecker* (2010), S. 230 f.; Vgl. auch das Beispiel für Versorgungszahlungen bei *Schreiber* (2008), S. 735-740.

³⁸⁶ Die sogenannte Zinsschranke gem. § 4h EStG bleibt hier außer Betracht. Die Regelung lässt eine Absetzung des positiven Saldos aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen nur in Höhe von 30 % des EBITDA (steuerpflichtiger Gewinn vor Abzug von Zinsen, Ertragsteuern und Abschreibungen) zu. Zusätzlich besteht eine Freigrenze von drei Mio. EUR, wodurch KMU i.d.R. von dieser Gesetzesregelung nicht betroffen sind. Für weitere umfassende Informationen siehe z.B. *Pasedag* (2010); *Rose/Watrin* (2009), S. 183 f.; *Kußmaul et al.* (2008); die empirische Befragung zur Bedeutung der Zinsschranke bei kapitalmarktorientierten Unternehmen von *Herzig/Lochmann* (2008); *Förster* (2007); *Rödter/Stangl* (2007); *Köhler* (2007); *Herzig/Bohn* (2007); *Homburg* (2007b); *Wagner/Fischer* (2007).

§ 8 Nr. 1 GewStG eine generelle Hinzurechnung von einem Viertel der Entgelte für Fremdkapital, soweit sie den Freibetrag in Höhe von 100.000 EUR für alle Finanzierungsaufwendungen³⁸⁷ übersteigen und bei der Ermittlung des Gewinns als Betriebsausgabe abgesetzt worden sind.

Als Alternative einer Fremdkapitalaufnahme durch Bankkredite ist insbesondere das *Gesellschafterdarlehen* bei KMU in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften zu prüfen.³⁸⁸ Die Behandlung der Zinsen ist abhängig von der Beteiligungsquote des Gesellschafters. Ist der Gesellschafter als Darlehensgeber gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG zu mindestens zehn Prozent an dem KMU beteiligt, so unterliegen die Zinsen trotz der Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht der Abgeltungssteuer, sondern dem Einkommensteuertarif gem. § 32a EStG. Zur Kreditfinanzierung besteht weiterhin die Alternative einer *Beteiligungsfinanzierung*. Durch die Einlagen von bisherigen oder neuen Gesellschaftern wird dem KMU Eigenkapital zugeführt, wodurch sich erhebliches Planungspotenzial insbesondere auf Ebene der Anteilseigner ergibt. Dabei ist die steuerliche Behandlung der Dividenden von der Position des Kapitalgebers abhängig: Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, greift die Regelung der Abgeltungssteuer gem. § 32d EStG und es kann der Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG in Anspruch genommen werden. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten und es liegt zusätzlich eine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu mindestens 25 % oder zu mindestens 1 % bei gleichzeitiger beruflicher Tätigkeit vor,³⁸⁹ hat der Steuerpflichtige bzgl. der Besteuerung der Dividenden ein Wahlrecht. Die Dividenden sind entweder anhand der Abgeltungssteuer gem. § 32d EStG zu besteuern oder aber es sind gem. § 3 Nr. 40 EStG 60 % der Einnahmen steuerpflichtig und es wird gem. § 3c Abs. 2 EStG ein 60 %iger Werbungskostenabzug gewährt (Teileinkünfteverfahren).³⁹⁰

Demnach ist im Rahmen der Steuerplanung zu analysieren, ob im Einzelfall in Abhängigkeit des persönlichen Steuersatzes die Beteiligungsfinanzierung, d.h. u.U. die Besteuerung mit Abgeltungssteuer, oder aber das Gesellschafterdarlehen und die damit verbundene Regelbesteuerung vorteilhafter ist.³⁹¹

Anhand der aufgezeigten Finanzierungsmöglichkeiten für KMU ist im Rahmen der Steuerplanung eine ökonomische Finanzierungsstruktur herauszuarbeiten, die von den

³⁸⁷ Dieser soll nach der Gesetzesbegründung eine Erleichterung für KMU darstellen. Siehe *Klapdor* (2007a), S. 479.

³⁸⁸ Vgl. *Wöhe/Döring* (2010), S. 600. Zu der Möglichkeit schuldrechtliche Verträge abzuschließen vgl. nochmals die Ausführungen in Kap. 3.3.2.2.1, S. 65.

³⁸⁹ Vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

³⁹⁰ Vgl. dazu auch das Schaubild bei *Scheffler* (2010), S. 157 und die Erläuterungen auf S. 161-166.

³⁹¹ Siehe dazu insbesondere die Belastungsvergleiche bei *Scheffler* (2010), S. 175 f.

denkbaren Kombinationen der aufgezeigten Finanzierungsinstrumente in Bezug auf die individuelle Situation des KMU die (steuerlich) optimale auswählt. Dabei sind die Entscheidungen wie z.B. die Gewinnverwendung oder Beteiligungs- versus Kreditfinanzierung individuell im Anschluss an umfassende Vorteilhaftigkeitsüberlegungen zu treffen. Als letztes Teilgebiet der taktischen Steuerplanung wird im Folgenden auf die Gewinnermittlungsplanung eingegangen.

3.3.2.3.3 Steuerplanung bei der Gewinnermittlung

Ziel einer Gewinnermittlungsplanung ist es die relative Steuerzahllast zu minimieren und Steuerzahlungen in zukünftige Perioden zu verschieben.³⁹² Der Begriff der Gewinnermittlungsplanung ist dabei nicht allgemeingültig definiert und umfasst in dieser Arbeit die Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 EStG³⁹³ und die Gewinnermittlung anhand einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG. Es wird zunächst der Geltungsbereich der beiden Gewinnermittlungsmethoden erläutert, bevor auf einzelne Instrumente und Handlungsmöglichkeiten im Rahmen der Gewinnermittlung eingegangen wird.

Ob die Gewinnermittlung anhand eines Betriebsvermögensvergleichs gem. § 5 EStG oder aber anhand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG erfolgt ist insbesondere von der Buchführungspflicht gem. § 140 und § 141 AO abhängig. Gem. § 140 AO haben diejenigen KMU, die handelsrechtlich verpflichtet sind Bücher zu führen, diese Bücher auch für Zwecke der Besteuerung zu führen. Insoweit, wie es sich bei den KMU um Kaufleute i.S.d. HGB handelt, sind diese KMU nach § 140 AO steuerlich buchführungspflichtig. Davon ausgenommen sind Einzelkaufleute, die die Größenkriterien des § 241a HGB unterschreiten. Diese sind trotz der Kaufmannseigenschaft handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig und fallen somit nicht unter den Anwendungsbereich des § 140 AO. Diejenigen KMU, die nicht bereits gem. § 140 AO verpflichtet sind Bücher zu führen, sind jedoch bei Überschreiten der Größenkriterien gem. § 141 AO zu einer originären steuerlichen Buchführung verpflichtet.³⁹⁴

Der Unternehmer steht also nur dann, wenn er nicht zur Buchführung verpflichtet ist, vor der Wahl, zu bilanzieren und damit seinen Gewinn anhand des Betriebsvermögensvergleichs gem. § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG oder aber seinen Gewinn anhand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG zu bestimmen sowie bei Land- und Forstwirten gem. § 13a EStG die Möglichkeit, den Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln. Mit dieser Entscheidung werden auch Weichen für die

³⁹² Vgl. *Habersack/Breithecker* (2010), S. 172.

³⁹³ Zu einer Diskussion bzgl. der Auslegung des Begriffs „Steuerbilanzpolitik“ siehe nur *Breithecker/Klapdor/Passe* (2002), S. 36 m.w.N. Die Begriffe „Steuerbilanzpolitik“ und „Steuerbilanzplanung“ werden in dieser Arbeit synonym verwendet.

³⁹⁴ Zu den unterschiedlichen Gewinnermittlungsmethoden vgl. übersichtlich *Scheffler* (2011), S. 7-16.

Gewinnermittlungsplanung zukünftiger Perioden gelegt. Die Abbildung 13 zeigt verschiedene Instrumente der Gewinnermittlung auf, die im Folgenden für beide Gewinnermittlungsmethoden näher erläutert werden.

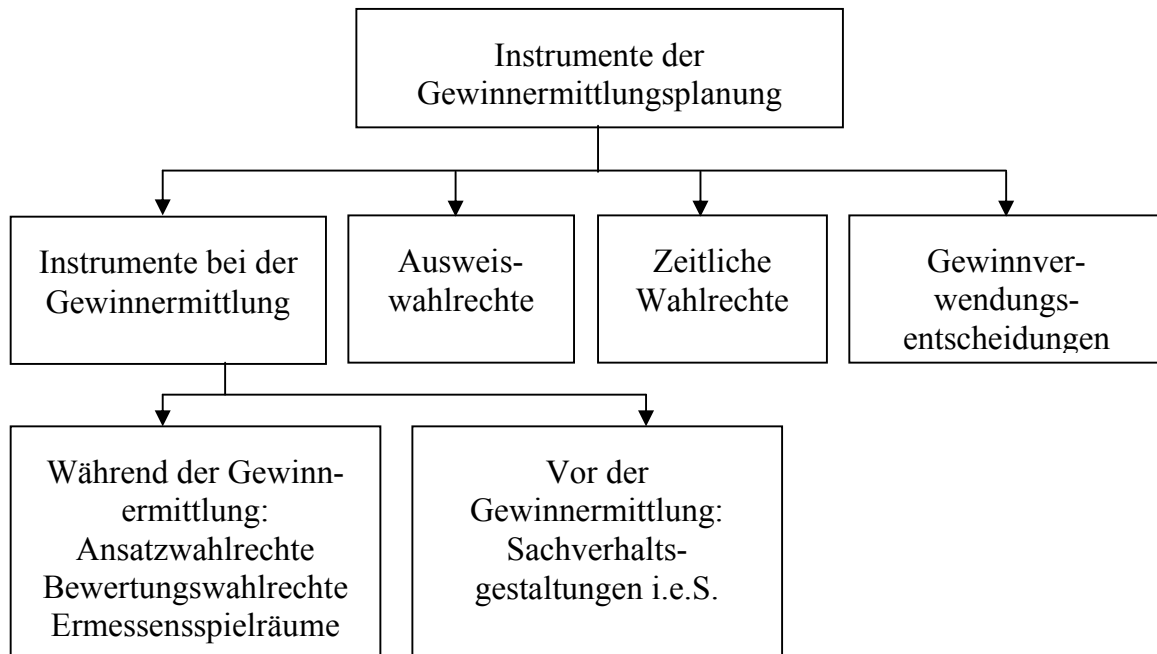


Abbildung 13: Instrumente der Gewinnermittlungsplanung.³⁹⁵

GEWINNERMITTLUNG GEM. § 5 EStG

Die *Bilanzplanung* eines KMU umfasst sowohl die Planungen in Bezug auf die Handelsbilanz als auch auf die Steuerbilanz.³⁹⁶ Auch wenn beide Bilanzen – aufgrund des in § 5 Abs. 1. Satz 1 EStG verankerten Maßgeblichkeitsprinzips³⁹⁷ – nicht getrennt voneinander betrachtet werden sollten, wird im Folgenden explizit auf steuerplanerische Ansätze in der Steuerbilanz eingegangen. Mithilfe der Steuerbilanz wird die Ausgangsgröße der ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage ermittelt, auf dessen Grundlage die Festsetzung von Steuerzahlungen erfolgt.

³⁹⁵ Quelle: In Anlehnung an Scheffler (2010), S. 218. Ausweiswahlrechte sind aufgrund der fehlenden Informationsfunktion der Steuerbilanz für die Steuerbilanzpolitik jedoch nicht bedeutsam. Vgl. Scheffler (2010), S. 220. Die Wahlrechte werden daher im Folgenden nicht behandelt.

³⁹⁶ Speziell zur Bilanzpolitik in Bezug auf die Handelsbilanz siehe Fink/Reuther (2010).

³⁹⁷ Vgl. zur Maßgeblichkeit allgemein und zu der damit verbundenen Diskussion in Bezug auf GoB-widrige Wahlrechte statt vieler nur Scheffler (2011), S. 17-43; BMF (2010a); Bareis (2008), Breithecker (2008), S. 10-19 oder auch kritisch Schmiel (2008); Schmiel (2010b), S. 452. GoB-widrige Wahlrechte können auch nach Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit steuerlich ausgeübt werden, sie finden jedoch keine Berücksichtigung mehr in der Handelsbilanz. Zur Entwicklung siehe Wagner (2008).

In dieser Arbeit soll die Bilanzplanung unter Berücksichtigung der steuerlichen Wirkung als Planung „der zielgerichteten Nutzung gesetzlich zulässiger Wahlrechte und Ermessensspielräume zur Beeinflussung des im Rahmen der Steuerbilanz zu ermittelnden Gewinns“ aufgefasst werden.³⁹⁸

Neben Gewinnverwendungsentscheidungen,³⁹⁹ zeitlichen Wahlrechten, wie die zeitliche Bestimmung des Wirtschaftsjahres,⁴⁰⁰ oder den Ausweiswahlrechten sind die vielfachen Instrumente der Gewinnermittlung die bedeutsamsten. Dazu zählen bspw. die Ausübung von Wahlrechten bei der Bilanzaufstellung, wie z.B. die Abgrenzung zwischen Privat- und Betriebsvermögen oder wahlweise die Nutzung von Sonderabschreibungen gem. § 7g EStG. In Bezug auf KMU sind ferner insbesondere das Lifo-Verfahren gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, die Sofortabschreibungen von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einem Wert von 410 EUR gem. § 6 Abs. 2 EStG bzw. die fünf-jährige Pool-Abschreibung gem. § 6 Abs. 2a EStG zu nennen.⁴⁰¹

Mit Hilfe der Ausnutzung steuerbilanzieller Instrumente während der Bilanzaufstellung lassen sich unterschiedliche Strategien in Bezug auf die Steuerbilanzpolitik verfolgen, bei denen es im Wesentlichen um die Ausnutzung von Zeit- und Steuersatzeffekten geht.⁴⁰² Im Rahmen der Steuerbilanzpolitik wurden in diesem Zusammenhang zahlreiche Steuerplanungsmodelle zur Quantifizierung der betrieblichen Steuerbelastung entwickelt. Traditionelle Methoden zur rechnerischen Erfassung sind Erklärungsmodelle auf der einen Seite, wie z.B. die Ermittlung durchschnittlicher Steuerlastquoten, Veranlagungssimulationen und die Teilsteuerverrechnung, oder aber Optimierungsmodelle auf der anderen Seite, wie z.B. die Vermögensendwertmaximierung, Steuerbarwertminimierung oder die Vogt'sche Normallinie.⁴⁰³ Neben unrealistischen

³⁹⁸ Breithecker/Klapdor/Passe (2002), S. 36.

³⁹⁹ Dies in erster Linie in Bezug auf Kapitalgesellschaften. In Bezug auf Personenunternehmen existieren zwar auch Gewinnverwendungsentscheidungen, steuerliche Auswirkungen hat aber nur explizit die Inanspruchnahme der Begünstigung nicht entnommener Gewinne gem. § 34a EStG. Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 3.3.2.3.2, S. 76-79. Vgl. auch Scheffler (2010), S. 214-217 und S. 220.

⁴⁰⁰ Vgl. § 4a EStG.

⁴⁰¹ Siehe zu diesen Beispielen auch Schmiel (2010b), S. 453 f.

⁴⁰² Zur Erläuterung der Effekte vgl. nochmals Kap. 3.3.1, S. 53. Bemessungsgrundlageneffekte können durch die Steuerbilanzpolitik nicht erzielt werden. Aufgrund des Ausgleichs von Gewinnminderungen in der ersten Periode und der Erhöhung der Bemessungsgrundlage in Folgeperioden, bleibt die Gesamtheit der zu versteuernden Gewinne identisch und unterscheidet sich letztlich nur in der zeitlichen Verteilung. So Scheffler (2010), S. 221. Zu unterschiedlichen steuerbilanzpolitischen Strategien insbesondere für KMU vgl. ausführlich Schmiel (2010b) und speziell zu den Effekten S. 456 f. Darüber hinaus können steuerbilanzpolitische Strategien auch größenspezifisch ausgestaltet sein. Vgl. zu dieser Argumentation Schmiel (2010b), S. 452

⁴⁰³ Vgl. zu dieser Einteilung Heinhold (1979), S. 58-62. Zur Abgrenzung der Begriffe „Modell“, „Methode“ und „Verfahren“ siehe auch Monz (1985), S. 39 f. Zu den einzelnen Modellen vgl. z.B.

Prämissen, die einigen Optimierungsmodellen zugrunde gelegt werden, ist jedoch in erster Linie die Unsicherheitsproblematik dafür verantwortlich, dass zumindest mehrperiodige Planungsmodelle nicht eingesetzt werden können.⁴⁰⁴

GEWINNERMITTLUNG GEM. § 4 ABS. 3 EStG

Nach der Gewinnermittlung durch *Einnahmen-Überschuss-Rechnung* ist der Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Dabei legt § 4 Abs. 3 EStG das in § 11 EStG verankerte Zu- und Abflussprinzip zugrunde, wonach nicht zwingend eine Erfassung von Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr erfolgt, zu dem sie wirtschaftlich zuzuordnen wären.⁴⁰⁵ Es werden nur Einnahmen versteuert, die auch tatsächlich bezahlt wurden; entsprechend dürfen auch nur tatsächlich gezahlte Ausgaben berücksichtigt werden.⁴⁰⁶ Dadurch ermöglicht die Einnahmen-Überschuss-Rechnung eine Verlagerung von Gewinnen und damit u.U. die Generierung von Vorteilen aus der gegebenenfalls ungleichen progressiven Besteuerung.⁴⁰⁷ So sind insbesondere Sachverhaltsgestaltungen für die Planung der Gewinnermittlung anhand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung von Bedeutung. Werden z.B. betriebsnotwendige Anschaffungen von Rohstoffen zeitlich vorverlagert, und somit Betriebsausgaben zeitlich vorverlagert, kann eine Minderung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermöglicht werden.

Gewinnverwendungsentscheidungen gem. § 34a EStG können für KMU, die ihren Gewinn anhand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, nicht getroffen wer-

Breithecker/Schmiel (2003), S. 249-264; m.w.N. *Haberstock/Breithecker* (2010), S. 174, FN 407; speziell zu KMU *Schmiel* (2010b); *König/Wosnitza* (2004); *Lück/Schult* (2003); *Homburg* (2000); *Scheffler* (1998); *Rümmele* (1998); *Haberstock* (1984c); *Storz* (1984); *Heinhold* (1982); *Siegel* (1982a); *Siegel* (1982b); *Okraß* (1973); *Gintrowski/Marettke* (1972); *Marettke* (1970).

⁴⁰⁴ So auch *Hüsing* (1999), S. 41. Vgl. auch nochmals *Kappler* (2000), S. 578, der verdeutlicht, dass die Theorie der Steuerbilanzpolitik und die Anwendung von Steuerplanungsmodellen in der Praxis weit auseinanderfallen. Auch *Marcinek* (2010), S. 67 f. konnte in Interviews mit Steuerberatern von KMU eine Tendenz der Nichtanwendung von Steuerplanungsmodellen belegen. Vgl. auch *Breithecker/Klapdor/Passe* (2002), die ebenso feststellten, dass eher eine geringe Anwendung dieser Modelle in der Praxis erfolgt. Zur Kritik komplexer Steuerplanungsmodelle vgl. nur *Brähler* (2008); oder *Rödter* (1988b), S. 356, der anführt, dass Steuerplanungsmodelle auf der Entscheidungstheorie gründen und daher nur für feststehende Alternativen eine Optimierung aufzeigen, nicht jedoch die selbstständige Gestaltungssuche unterstützen können. Die Anwendung von Steuerplanungsmodellen in KMU wird in dieser Arbeit daher nicht umfassend empirisch überprüft.

⁴⁰⁵ Vgl. *Birk* (2010), Rz. 934 f. und zu den Ausnahmen § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG.

⁴⁰⁶ Abschreibungen sind hier aber dennoch nötig. Vgl. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG.

⁴⁰⁷ So *Birk* (2010), Rz. 937.

den.⁴⁰⁸ Ebenso ist ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht möglich. Es können aber Sonderabschreibungen gem. § 7g EStG in Anspruch genommen werden.

Im Ergebnis weist die Gewinnermittlungsplanung vielfältiges Planungspotenzial auf, welches es gilt im Rahmen der taktischen Steuerplanung spezifisch für das KMU zu berücksichtigen.

3.3.2.4 Unternehmensnachfolge

Die Übergabe eines Unternehmens kann in unterschiedlicher Weise erfolgen: durch den Verkauf des Unternehmens oder im Rahmen einer Erbfolge.⁴⁰⁹ Je nach Situation und Rechtsform ergibt sich unterschiedliches Planungspotenzial. Es besteht z.B. die Möglichkeit ein steuerliches Testament zu verfassen oder rechtzeitig und planmäßig stille Reserven aufzulösen. Bei einer Veräußerung des KMU ist zwischen dem Verkauf im Ganzen oder dem Verkauf von Anteilen bei Personen- und Kapitalgesellschaften zu differenzieren. Planungspotenzial bei der Unternehmensnachfolge durch Erbfolge, entweder durch Übertragung von Todes wegen oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, ergibt sich nicht nur durch die Erbschaftsteuer allein, sondern auch in dem Zusammenspiel der Erbschaftsteuer mit der Einkommensteuer.⁴¹⁰

Im Anschluss an die vorherigen Ausführungen, bei denen auf verschiedene steuerliche Planungsüberlegungen der laufenden Geschäftstätigkeit eingegangen worden ist, wird im Folgenden explizit die Steuerplanung im Zusammenhang mit einer Unternehmensnachfolge⁴¹¹ behandelt. In diesem Zusammenhang werden insbesondere steuerliche Möglichkeiten und planerische Überlegungen *vor* der Geschäftsübergabe behandelt.

Welche Bedeutung die Planung und Regelung der Unternehmensnachfolge für KMU besitzen, wird bei Betrachtung der anstehenden Unternehmensübergaben in Deutschland deutlich: In den Jahren 2010 bis 2014 steht in etwa 110.000 Unternehmen die Nachfolge an.⁴¹² Überwiegend sind dies Übernahmen im produzierenden Gewerbe, im

⁴⁰⁸ Vgl. zur Begünstigung nicht entnommener Gewinne nochmals § 34a EStG und Kap. 3.3.2.3.2, S. 76-79

⁴⁰⁹ Vgl. *Schneeloch* (2006), S. 295. Siehe dazu auch die umfassende Abbildung der Nachfolgealternativen bei *Wesel* (2010), S. 194.

⁴¹⁰ Siehe dazu z.B. *Scheffler* (2012), S. 313.

⁴¹¹ Es existiert keine allgemeingültige Definition der Unternehmensnachfolge. Die Arbeit konstatiert – in Anlehnung an die zugrunde gelegte KMU-Definition in Kap. 2.1, S. 18 – die Definition, dass eine Unternehmensnachfolge stattfindet, wenn ein Eigentümerunternehmer die Leitung seines Unternehmens abgibt und ein Übergang des Eigentums an der wirtschaftlichen Einheit erfolgt. Zu dieser Definition und zum Begriff der Unternehmensnachfolge vgl. *Hauser/Kay* (2010), S. 6-10 oder auch *Letmathe/Hill* (2006), S. 1114; *Freund* (2000), S. 17-20.

⁴¹² So die Studie des *IfM Bonn* von *Hauser/Kay* (2010), S. 20. Kritisch ist anzumerken, dass in dieser Zahl auch Unternehmen enthalten sind, in denen zum einen die Nachfolge bereits geregelt sein

Handel und bei unternehmensbezogenen Dienstleistungen. Bei einer Betrachtung nach Bundesländern stehen die meisten Übernahmen in NRW an, wodurch allein in NRW 355.000 Arbeitsplätze betroffen sind.⁴¹³ Übertragungsursachen könnten vornehmlich in persönlichen Gründen des Eigentümers begründet sein. Bei jährlich anstehenden 22.000 Übertragungen im Zeitraum 2010 bis 2014 resultiert die Mehrzahl der Übertragungen, namentlich 86 %, altersbedingt.⁴¹⁴ Die anderen 14 % der Übergaben treten unwägbar durch Tod oder Krankheit ein.⁴¹⁵

Die Komplexität der damit verbundenen Entscheidungen lassen sich zunächst anhand des „magischen Vierecks der Unternehmensnachfolge“ darstellen, welches die Abbildung 14 zeigt:⁴¹⁶

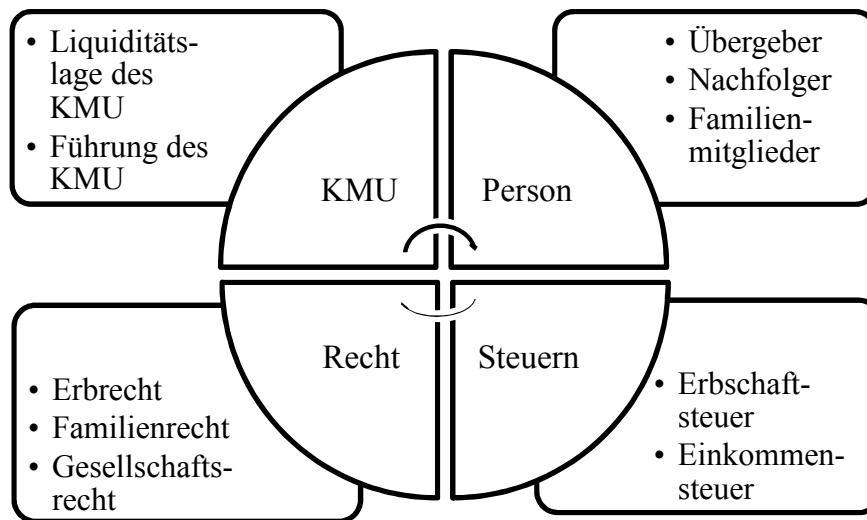


Abbildung 14: Magisches Viereck der Unternehmensnachfolge.⁴¹⁷

kann oder zum anderen eine Konzernzugehörigkeit vorliegt. Diese wurde in dieser Arbeit im Zuge der KMU-Definition ausgeschlossen. Daher kann der angegebene Wert in der Tendenz als zu hoch angesehen werden. Andere brauchbare aktuelle Daten lagen jedoch nicht vor.

⁴¹³ In Deutschland sind insgesamt ca. 1,4 Mio. Beschäftigte betroffen. Vgl. dazu die Abbildungen bei Hauser/Kay (2010), S. 22-28. Damit hat die Betrachtung der Unternehmensnachfolge auch eine volkswirtschaftlich herausragende Bedeutung. So auch Haunschild/Tchouvakhina/Werner (2010), S. 1 und Ballarini/Keese (2006), S. 442 f. Zu damit einhergehenden Problemen der Nachhaltigkeit einer Unternehmensnachfolge, z.B. durch Abwanderung von Mitarbeitern nach der Unternehmensübergabe, siehe Letmathe/Hill (2006), S. 1114 und S. 1119-1128.

⁴¹⁴ Huber et al. (2010), S. 144 f. geben den Zeitraum ab dem 60. Lebensjahr als typisches Übertragungsalter an.

⁴¹⁵ Vgl. zu diesen Angaben nochmals Hauser/Kay (2010), S. 32.

⁴¹⁶ Zu einer zeitlichen Dimension der Unternehmensnachfolge vgl. die Abbildung bei Ballarini/Keese (2006), S. 442. Zum Begriff „magisches Viereck“ siehe Chmielewicz (1970), S. 254.

⁴¹⁷ Quelle: In Anlehnung an Lutterbach (2003), S. 2-12.

In Bezug auf das KMU selbst müssen Entscheidungen hinsichtlich der Unternehmensführung getroffen werden. Hauptanliegen des ausscheidenden Unternehmers ist in den meisten Fällen die Übergabe des KMU an einen geeigneten Nachfolger.⁴¹⁸ Damit ist festzulegen, wer den ausscheidenden Unternehmer ersetzt. Ferner müssen tragfähige Konzepte zur Finanzierungsstruktur des KMU entwickelt werden, in denen die Liquiditätslage des KMU ausreichende Berücksichtigung findet.⁴¹⁹ Denn die z.B. durch Abfindungsansprüche ausscheidender Mitgesellschafter/Unternehmer/Erben entstehende Liquiditätsbelastung des KMU kann eine besondere Herausforderung darstellen.⁴²⁰

Auf der Personenebene sind die unterschiedlichen Zielsetzungen sowie psychologische und wirtschaftliche Aspekte beim Übergeber, Nachfolger und deren Mitarbeiter sowie Familienmitgliedern beider Seiten zu berücksichtigen.⁴²¹ Die besondere Position des Eigentümerunternehmers ruft außerordentliche Problematiken im Rahmen der Unternehmensnachfolge hervor. Der Unternehmer zentriert mannigfache Informationen und Wissen bzgl. seines Lebenswerkes und kann sich u.U. nicht mit dem Gedanken der Unternehmensübernahme durch einen Nachfolger anfreunden. Ferner hat er u.U. bestimmte Vorstellungen, wie das Unternehmen weitergeführt werden soll. Aus wirtschaftlicher Sicht des Übergebers ist die private Finanzplanung des Übergebers, d.h. die Planung der Altersvorsorge, aufgrund des Wegfalls seiner Haupteinkunftsquelle ein wesentlicher Faktor. Beim Übernehmer hingegen stehen die erwarteten Erträge des Unternehmens im Vordergrund der Betrachtung. Ferner gehört zur Nachfolgeplanung in diesem Zusammenhang auch die Absicherung des Partners des Übergebers sowie die Berücksichtigung des Ausgleichs der weichenden Erben.⁴²²

In der Kategorie „Recht“ sind neben den möglichen Formen des Unternehmensübergangs vertragsrechtliche Aspekte der Übernahme zu beachten. Damit sind auch – ne-

⁴¹⁸ So das Ergebnis in einer Studie von *Schröder/Kayser* (2006), S. 23, die 250 Unternehmensberater zu ihren Mandanten befragt haben, wobei 84 % angaben, dass dies im Mittelpunkt der Beratung steht.

⁴¹⁹ Das Erstellen eines Finanzierungskonzeptes wurde als wichtigster Bestandteil einer Nachfolgeberatung von 83,2 % von insgesamt 244 Beratern genannt. Vgl. dazu die Untersuchung bei *Schröder/Kayser* (2006), S. 15.

⁴²⁰ Vgl. *Ballarini/Keese* (2006), S. 445 und S. 453; *Lutterbach* (2003), S. 3 f.

⁴²¹ Zur Diskussion eines mehrdimensionalen Zielsystems bei der Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen siehe *Koropp/Grichnik* (2007). Zur psychologischen Situation vgl. ausführlich *Ballarini/Keese* (2006), S. 452-454. Siehe insbesondere auch die Abbildung der Problembereiche des Übergebers auf S. 60 und des Übernehmers auf S. 68 bei *Kerkhoff/Ballarini/Keese* (2004). *Letmathe/Hill* kritisieren, dass gerade die Persönlichkeit und die psychologische Situation des Übergebers und des Übernehmers sowie die damit einhergehenden Strukturbrüche im Rahmen einer Unternehmensnachfolge zu wenig Beachtung finden. Vgl. *Letmathe/Hill* (2006), S. 1116. Siehe auch *Huber et al.* (2010), S. 141-144 und speziell zur Person des Nachfolgers S. 134 f.

⁴²² Vgl. *Crezelius* (2009), S. 2 oder ausführlich *Lutterbach* (2003), S. 5-8.

ben dem im Folgenden behandelten Steuerrecht – ebenso rechtliche Besonderheiten des Familienrechts, des Erbrechts und des Gesellschaftsrechts zu berücksichtigen.⁴²³

Werden die zukünftigen Unternehmensübertragungen betrachtet, so ist eine Zunahme durch familienexterne Übernehmer zu verzeichnen.⁴²⁴ Als Gründe werden rückläufige Geburtenzahlen, zu junge oder nicht als Unternehmensnachfolger qualifizierte Kinder oder aber die Tatsache, dass die Kinder vermehrt andere Lösungen anstreben angegeben.⁴²⁵ Im Rahmen der Unternehmensnachfolge durch einen externen Übernehmer im Wege eines *Unternehmenskaufes* stehen sich die steuerlichen Zielsetzungen des Unternehmensübergabers und des Unternehmenserwerbers dabei gegensätzlich gegenüber.⁴²⁶ Während der Verkäufer eine geringe Steuerbelastung auf den Veräußerungsgewinn beabsichtigt, ist der Käufer an der Parzellierung des Kaufpreises auf abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter, d.h. Umwandlung von Anschaffungskosten in Abschreibungspotential, beim fremdfinanzierten Unternehmenskauf an der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten und der steuerliche Berücksichtigung von möglicherweise vorhandenen Verlustvorträgen interessiert.^{427 428}

Um zu überprüfen, ob KMU Unternehmensnachfolgeplanung vornehmen und diese zudem auch unter steuerlichen Gesichtspunkten betrachten, kann nicht nur auf den Unternehmensverkauf, sondern in Bezug auf KMU auf einen Zeitpunkt vor der Unternehmensnachfolge abgestellt werden, indem die bereits realisierte Durchführung verschiedener Maßnahmen betrachtet wird. Im Wesentlichen ergeben sich in Bezug auf die Steuerbelastung Gestaltungsmodalitäten durch die Beeinflussung

- des Übertragungsmoments,
- die Höhe des zu übergebenden Vermögens,

⁴²³ Siehe *Huber et al.* (2010), S. 154-158 oder nochmals umfassend *Lutterbach* (2003), S. 8-10.

⁴²⁴ Vgl. *Koch/Berg* (2007), S. 344; *Ballarini/Keese* (2006), S. 443; *Schröder/Kayser* (2006), S. 26.

⁴²⁵ So *Pöllath/Greitemann/Viskorf* (2008), S. 302 f.; *Liebermann* (2003), S. 14; *Schröder/Kayser* (2006), S. 15. Wird in diesem Zusammenhang nochmals die Definition von Familienunternehmen und die große Schnittmenge mit KMU in Kap. 2.1, S. 22 f. betrachtet, so wird die große Bedeutung der genannten Gründe für die Unternehmensnachfolge deutlich.

⁴²⁶ Dies ist jedoch nicht nur bei steuerlichen Zielsetzungen der Fall. Vgl. dazu *Ballarini/Keese* (2006), S. 452 f.

⁴²⁷ Vgl. dazu *Pöllath/Greitemann/Viskorf* (2008), S. 317-319; *Lutterbach* (2003), S. 45 und S. 167 f.

⁴²⁸ Neben den genannten Aspekten sind ferner grunderwerbsteuerliche, umsatzsteuerliche und erbschaftsteuerliche Aspekte in die Planung zu integrieren. Diese Aspekte bleiben im Folgenden unberücksichtigt. Zu der steuerlichen Berücksichtigung im Rahmen der Zielsetzung der Minimierung der Grunderwerbsteuer vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 1 Nr. 1 Abs. 2a und Abs. 3, § 3 Nr. 6 sowie § 5 und § 6 GrEStG. Zur Umsatzsteuer vgl. § 1 Abs. 1a, § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG sowie *BFH* (2007). Zu den Aspekten der Minimierung der Umsatz- und Grunderwerbsteuer vgl. auch die Erläuterungen bei *Lutterbach* (2003), S. 48-50.

- die Vermögensstruktur und
- die Parzellierung auf verschiedene Begünstigte.⁴²⁹

Handlungen im Rahmen der Steuerplanung sind so z.B. frühzeitige *Vermögensübertragungen* im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und ggf. Zuschenkungen innerhalb des Zehn-Jahreszeitraums, getrennte Schenkungen von Eltern an die Kinder oder die Durchführung von Kettenschenkungen, d.h. das zusätzliche Einbinden einer weiteren Person mit dem Ziel, eine günstigere Steuerklasse zu erlangen.⁴³⁰

Die Zuschenkung innerhalb des Zehn-Jahreszeitraums gem. § 14 ErbStG erlaubt dabei eine sukzessive, unentgeltliche Übertragung von Vermögen unter Verwendung von Freibeträgen, wie dem Freibetrag für Unternehmensvermögen⁴³¹ gem. § 13a Abs. 2 ErbStG, sowie die in § 16 ErbStG verankerten persönlichen Freibeträge. So kann durch eine gute Planung vorzeitiger Vermögensübertragungen unter Berücksichtigung des § 14 ErbStG eine mehrfache Ausnutzung von Freibeträgen erfolgen.⁴³²

Aufgrund des Instituts der Testierfreiheit⁴³³ stellt ein weiteres Instrument, die Unternehmensnachfolge eines KMU zu planen, das *Unternehmertestament* dar.⁴³⁴ Das Verlassen auf die gesetzliche Erbfolge ist keine Alternative, wenn die Vorstellungen und Wünsche des Eigentümerunternehmers berücksichtigt werden sollen.⁴³⁵ Durch die Erstellung eines Testamentes hat der Unternehmer die Möglichkeit, auf wesentliche Gegebenheiten Einfluss zu nehmen.⁴³⁶ Das Testament kann die Versorgung der nahestehenden

⁴²⁹ Vgl. *Freund* (2000), S. 29.

⁴³⁰ Zu den ertragsteuerlichen Folgen von Vermögensübertragungen vgl. *BMF* (2010b). Zum Tatbestand der Schenkung vgl. § 7 ErbStG.

⁴³¹ Vgl. § 13a Abs. 1 i.V.m. § 13b Abs. 4 ErbStG. Vgl. ausführlich zur – insbesondere für mittelständische Betriebe bedeutenden – Regelung der Begünstigung von Unternehmensvermögen *Scheffler* (2012), S. 339-343 m.w.N.

⁴³² Siehe dazu auch *Wesel* (2010), S. 195 f.; *Scheffler* (2012), S. 354 f.; *Tiedtke/Wälzholz* (2009), S. 613-625.

⁴³³ Vgl. zur Testierfreiheit *Crezelius* (2009), S. 8 f. und § 2302 BGB.

⁴³⁴ Diese Variante scheint jedoch noch nicht weit verbreitet zu sein. So zumindest *Ballarini/Keese* (2006), S. 444 und auch *Liebermann* (2003), S. 14. Ausführlich zu den rechtlichen Aspekten des Einzel- und Gemeinschaftstestamentes (Ehegattentestament) vgl. *Crezelius* (2009), S. 22-24. Ein weiteres Medium zur Regelung der Nachfolge stellt der Erbvertrag dar, auf den hier nicht weiter eingegangen wird. Siehe dazu ebenfalls *Crezelius* (2009), S. 24-28.

⁴³⁵ So auch *Bengel* (2008), S. 226.

⁴³⁶ Dabei kann der Unternehmer gem. § 2247 BGB das Testament frei verfassen. Zwingend erforderlich ist nur die Unterschrift des Erblassers. Eine notarielle Beurkundung ist nicht erforderlich. Vgl. zu den Testamentsformen *Crezelius* (2009), S. 23.

henden Angehörigen regeln und zur Streitvermeidung beitragen.⁴³⁷ So kann es z.B. ratsam sein, Erbengemeinschaften gem. § 2032 Abs. 1 BGB zu vermeiden.⁴³⁸ Denn bei einer Erbengemeinschaft wird allen Erben quotal nach ihren Erbquoten gemeinsam das Vermögen zugewiesen. Entscheidungen sind jedoch nur einstimmig möglich, wodurch ein hohes Konfliktpotenzial existiert.⁴³⁹ In Bezug auf die Fortführung des Unternehmens kann mithilfe des Unternehmertestamentes, z.B. durch Regelung der Zahlungsmodalitäten für entstehende Pflichtteilsansprüche, die Sicherung der Liquidität und durch Erteilung von Vollmachten die Erhaltung der Handlungsfähigkeit gewahrt bleiben.⁴⁴⁰ Es ist dabei unentbehrlich, das Unternehmertestament mit dem Gesellschaftsvertrag abzustimmen. Denn der Gesellschaftsvertrag⁴⁴¹ geht anderweitigen Maßnahmen wie z.B. dem Erbvertrag oder dem Testament vor.

Es wurde gezeigt, dass auch die Entscheidungen im Zusammenhang mit einer Unternehmensnachfolge in einem KMU umfassendes und herausforderndes Planungspotenzial bieten. Dies nicht nur aus steuerlicher Perspektive, sondern auch in unterschiedlichen betriebswirtschaftlichen und zivilrechtlichen Bereichen. Denn neben steuerlichen Aspekten sind bei einer Vermögensnachfolge erbrechtliche Regelungen, Schenkungen zu Lebzeiten und güterrechtliche Regelungen sowie gesellschaftsrechtliche Aspekte zu beachten.

3.4 Zusammenfassung

Die Steuerplanung stellt eine Entscheidung zwischen unterschiedlichen steuerlichen Alternativen im Gesamtkontext der Unternehmung dar. Daher wurde in Kapitel 3.1.3 konkreter auf die Steuerplanung als ökonomischen Entscheidungsprozess eingegangen und der Prozess der Entscheidungsfindung verdeutlicht. Darauf aufbauend wurde im Anschluss erläutert, dass das Steuerrecht es dem KMU anhand von Sachverhaltsgestaltungen und Wahlrechtsentscheidungen ermöglicht, seine Planung so zu gestalten, dass vorgegebene Ziele optimal erreicht werden. Untersuchungsgegenstand ist daher in Anlehnung an die präskriptive Entscheidungstheorie die Überprüfung, ob KMU die Möglichkeiten einer Steuerplanung probat nutzen.

⁴³⁷ Vgl. zu diesen genannten Möglichkeiten mithilfe eines Unternehmertestamentes *Siebert* (2009), S. 56 f. und *Semrau* (2003), S. 19-24. Hierbei ist ebenso die Wahl des Güterstands zu berücksichtigen. Auf die Darstellung güterrechtlicher Aspekte und Gestaltungsmöglichkeiten in diesem Zusammenhang wird im Rahmen dieser Arbeit jedoch verzichtet.

⁴³⁸ Vgl. *Siebert* (2009), S. 55.

⁴³⁹ Siehe *Semrau* (2003), S. 51 f.

⁴⁴⁰ Vgl. *Semrau* (2003), S. 20-22.

⁴⁴¹ Vgl. *Crezelius* (2009), S. 93; *Stobbe/Schulz* (2003), S. 99; *Lutterbach* (2003), S. 99 und S. 102.

Um zu verdeutlichen, welche Entscheidungen erhebliches Planungspotenzial aufweisen, wurde die Steuerplanung zunächst anhand unterschiedlicher Merkmale, namentlich nach Tätigkeitsfeldern und anhand des Lebenszyklus systematisiert und kategorisiert, um steuerliches Planungspotenzial im Zusammenhang mit diesen Entscheidungen aufzeigen zu können. Als die in der empirischen Untersuchung zu analysierenden Bereiche wurden aufgrund des damit verbundenen hohen Planungspotenzials die strategische und die taktische Steuerplanung ausgewählt.⁴⁴² Zusätzlich wird aufgrund der Bedeutung für KMU in zeitlicher Hinsicht die Steuerplanung in Zusammenhang mit einer Unternehmensnachfolge untersucht, wobei diese den strategischen Steuerplanungsentscheidungen zugeordnet wurde. Für die in der Empirie zu untersuchenden Schwerpunkte der Arbeit wurden steuerliche Regelungen vorgestellt und diskutiert. Dabei wurde deutlich, dass die Steuerplanung als Wahl zwischen verschiedenen Handlungsalternativen jeweils nur im Einzelfall anhand von betriebswirtschaftlichen Vorteilhaftigkeitsüberlegungen und -berechnungen durchgeführt werden kann.

Im Rahmen der empirischen Untersuchung ist zu prüfen, ob bei unternehmerischen Entscheidungen in den einzelnen Tätigkeitsfeldern das aufgezeigte steuerliche Planungspotenzial Berücksichtigung findet, um damit Tendenzaussagen zu erlangen, ob eine Anwendung einer Steuerplanung in KMU erfolgt. Hierzu wird aus den vorgestellten Entscheidungsmomenten exemplarisches Planungspotenzial ausgewählt.⁴⁴³ Ist dieser erste Schritt der empirischen Untersuchung erfolgt, also die Beantwortung der Frage „Findet Steuerplanung in KMU statt“, widmet sich der zweite Teil der empirischen Analyse der Frage, welche Faktoren auf die Anwendung einer Steuerplanung in KMU Einfluss nehmen. Dazu werden im folgenden Kapitel als theoretische Basis für die Überprüfung im Rahmen von empirischen Zusammenhangsanalysen mögliche Einflussfaktoren vorgestellt und Hypothesen abgeleitet.

⁴⁴² Diese zu analysierenden Bereiche stellen Problemfelder dar, die für KMU als spezifische Themengebiete, d.h. als Bereiche mit besonderer Relevanz, ebenso in einem standardisierten Interview von Steuerberatern gekennzeichnet worden sind. Den insgesamt 13 Experten (KMU-beratende Steuerberater, die eine auf die Arbeit bezogene Mandantenstruktur aufweisen. Das bedeutet, dass alle befragten Steuerberater Mandanten im Sinne der KMU-Definition der EU-Kommission, die der Arbeit zugrunde gelegt wird, betreuen) wurden zur Gewinnung von Tendenzaussagen in einem Interview verschiedene Fragen gestellt, insbesondere welche Themenbereiche sie für KMU besonders bedeutsam halten, in welchen Problemfeldern sie für KMU am meisten tätig sind und welche Problemfelder mehr Aufmerksamkeit erfahren müssten. Die Auswertung des Interviews zeigt, dass insbesondere die Planung in Zusammenhang mit Ertragsteuern, der Aufstellung einer Steuerbilanz, der Rechtsformwahl, der Unternehmensnachfolge und Altersvorsorge für KMU in der Praxis von hoher Bedeutung sind. Die Ergebnisse der Interviews zeigen jedoch aufgrund der geringen Anzahl lediglich Tendenzen auf und erheben nicht den Anspruch einer Repräsentativität. Vgl. dazu ausführlich *Marcinek* (2010).

⁴⁴³ Vgl. dazu die Vorgehensweise der Operationalisierung in Kap. 5.2.

4 Einflussfaktoren der Steuerplanung

Die Anwendung der Steuerplanung in den vorgestellten Tätigkeitsfeldern könnte durch verschiedene Faktoren beeinflusst werden. In diesem Kapitel werden daher unterschiedliche Einflussfaktoren analysiert, die in der späteren empirischen Untersuchung für die einzelnen Bereiche auf Wirkungszusammenhänge getestet werden.

Im Rahmen der Thesenformulierung wird unterstellt, dass die befragten KMU die Unternehmensgewinnmaximierung als oberstes Ziel verfolgen.⁴⁴⁴ In der Realität besitzt der Unternehmer dazu i.d.R. nur unvollständige Informationen und die Informationsgewinnung kann nur unter Verwendung knapper Ressourcen erfolgen. Demgemäß wird in diesem Zusammenhang darüber hinaus dem Transaktionskostenansatz nach *Williamson* gefolgt, der von unvollkommenem Wissen ausgeht. Damit gilt, dass die Informationsgewinnung, bestehend aus Informationssuche, -beschaffung und -bereitstellung die Entstehung von Transaktionskosten bedeutet.⁴⁴⁵ Diese Kosten werden nur dann aufgewendet, wenn dadurch der Unternehmensgewinn gesteigert werden kann.

Als Faktoren werden zunächst personenbezogene Faktoren betrachtet, d.h. in Bezug auf die zu untersuchende Zielgruppe KMU Aspekte, die in der Person des Unternehmers selbst begründet sind. Da sich personenbezogene Merkmale individuell voneinander unterscheiden, ist eine objektive Betrachtung des Entscheiders selbst vorzunehmen, dessen Kenntnisse und Fähigkeiten in einem Zusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung stehen könnten.

Weiterhin können Faktoren betrachtet werden, die der Unternehmer unmittelbar kontrolliert und auf die der Unternehmer einen Einfluss ausübt, namentlich unternehmensinterne Faktoren. So kann z.B. die im Unternehmen bereitgestellte Informationsbasis in einem Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung stehen oder die Betriebsgröße als Restriktion verstanden werden, die den Handlungsraum des KMU u.U. beschränkt. Ergänzend dazu werden als dritte Kategorie unternehmensexterne Einflussfaktoren geprüft, d.h. Faktoren, auf die der Unternehmer ausschließlich reagieren, sie jedoch nicht beeinflussen kann.

Somit manifestieren sich – wie die folgende Abbildung 15 zeigt – Einflussfaktoren aus drei unterschiedlichen Perspektiven:

⁴⁴⁴ Vgl. nochmals Kap. 3.2, S. 49.

⁴⁴⁵ Vgl. *Williamson* (1990), S. 21-25; *Göbel* (2002), S. 30 und S. 129-132 und nochmals Kap. 3.1.3, S. 40 f.

personenbezogene Einflussfaktoren	unternehmensinterne Einflussfaktoren	unternehmensexterne Einflussfaktoren
<ul style="list-style-type: none"> • betriebswirtschaftlicher Hintergrund des Unternehmers 	<ul style="list-style-type: none"> • Betriebsgröße • Unternehmensführung • Informationsbasis • Delegation • Art der Entscheidung 	<ul style="list-style-type: none"> • institutionelle steuerliche Rahmenbedingungen

Abbildung 15: Mögliche Einflussfaktoren der Steuerplanung in KMU.⁴⁴⁶

Aufbauend auf den theoretischen Erläuterungen erfolgt im Anschluss die Formulierung der einzelnen wissenschaftlichen Hypothesen in Form von Zusammenhangshypothesen.⁴⁴⁷ Dabei werden gerichtete Hypothesen verwendet, d.h. es werden die vermuteten existierenden Wirkungszusammenhänge in der Formulierung der Hypothese berücksichtigt.⁴⁴⁸ Ein Überblick der ermittelten Hypothesen als Basis für die weitere Vorgehensweise schließt das Kapitel. Im Folgenden werden die einzelnen Faktoren erläutert und mögliche zu testende Wirkungszusammenhänge auf die Steuerplanung in KMU hervorgehoben.

4.1 Personenbezogene Einflussfaktoren

Ausgehend von einer personenbezogenen Sichtweise⁴⁴⁹ kann die Anwendung einer Steuerplanung in KMU eng mit der Person des Entscheidungsträgers, also dem Unternehmer selbst zusammenhängen. Dies nicht nur, weil Entscheidungsprozesse in der Person des Unternehmers konzentriert sind, sondern auch aufgrund der individuellen Unternehmerpersönlichkeit, die mittelbar oder unmittelbar die Entwicklung der Unter-

⁴⁴⁶ Quelle: Eigene Darstellung. Zu einer anderen Systematisierung unterschiedlicher Faktoren vgl. Hüsing (1999), S. 83.

⁴⁴⁷ Es erfolgt die Nennung der zu untersuchenden wissenschaftlichen Hypothesen, d.h. die Darstellung der vermuteten Zusammenhänge. Im Gegensatz dazu bestehen statistische Hypothesen immer aus dem Paar der Null- und der Alternativhypothese. Zu den verschiedenen Arten von Hypothesen siehe Biemann (2009), S. 206; Raithel (2008), S. 14 f.; Weiber/Mühlhaus (2010), S. 4.

⁴⁴⁸ Vgl. zu gerichteten und ungerichteten Hypothesen nochmals Biemann (2009), S. 206; oder Bortz/Döring (2009), S. 7 f. und S. 493 f.

⁴⁴⁹ An dieser Stelle wird bewusst auf den Begriff der individualistischen Sichtweise verzichtet, da diese jedes Individuum im Unternehmen betrachten würde. Hier soll jedoch allein auf den Unternehmensinhaber abgestellt werden. Zur individualistischen Sichtweise vgl. Ohmen (2010), S. 26 m.w.N.

nehmung tangiert.⁴⁵⁰ Betrachtet werden kann in diesem Zusammenhang der betriebswirtschaftliche Bildungsstand des Unternehmers, auf den im Folgenden eingegangen wird.⁴⁵¹

Um Entscheidungen gemäß den Zielvorstellungen im KMU treffen zu können, ist Aufgabe des Entscheidungsträgers zunächst das Erkennen von Problemen und der Problemformulierung.⁴⁵² Entscheidungen setzen damit in Bezug auf die Steuerplanung betriebswirtschaftliches und steuerliches Wissen zum Beurteilen der vorhandenen Informationen und zum Bewerten der aus der Entscheidung resultierenden Konsequenzen voraus.⁴⁵³ Ohne diese Kenntnisse können vorhandene Handlungsalternativen leicht übersehen werden.⁴⁵⁴ Laut *Meyer/Schleus/Buchhop* weisen insbesondere Kleinbetriebe nur mäßige Wissens- und Erfahrungsressourcen auf.⁴⁵⁵

Um sein Unternehmen erfolgreich zu führen und es flexibel auf die sich wandelnden Gegebenheiten anzupassen, kann nach dem Modell des Homo oeconomicus eine Investition in das Humankapital zur Zielerreichung der Gewinnmaximierung betrachtet werden: Eine individuelle Bereitwilligkeit des Lernens und der Weiterbildung seitens des Unternehmers ist daher unerlässlich.⁴⁵⁶ Dies sollte auch der Fall sein, um sich als Unternehmer nicht „blind“ auf die Tätigkeit des Beraters verlassen zu müssen, denn die Entscheidungskompetenz bleibt trotz einer etwaigen Inanspruchnahme der Beratung beim Unternehmer selbst.

Für die empirische Untersuchung ist es erforderlich, den dargestellten Faktor in Bezug auf den Unternehmer tiefergehend zu analysieren und damit einen u.U. vorhandenen Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung in KMU aufzudecken. Denn der Unternehmer steht im Fokus der Betrachtung. Dies wird auch beim Rück-

⁴⁵⁰ Vgl. dazu die Untersuchung von *Bamberger/Pleitner* (1988).

⁴⁵¹ Zu personenbezogenen Faktoren zählen auch demographische Merkmale. Als demographisches Merkmal könnte zusätzlich – jedoch m.E. nur für den besonderen Bereich der Unternehmensnachfolge – das Alter des Unternehmers als Einflussfaktor betrachtet werden. Ein älterer Unternehmer verfügt über mehr Berufserfahrung und Kompetenz. Es sinkt mit zunehmendem Alter jedoch die berufsmäßige Mobilität, wodurch die (steuerliche) Planung im Hinblick auf eine Unternehmensnachfolge steigen könnte. I.d.R. liegt das Übergabealter der Unternehmensnachfolge bei 60 Jahren. Vgl. dazu nochmals die FN 414. Demographische Merkmale werden in der empirischen Untersuchung jedoch nur für die Datenaufbereitung erhoben und nicht als gesonderter Einflussfaktor betrachtet.

⁴⁵² So *Szypperski/Winand* (1974), S. 14.

⁴⁵³ Vgl. *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 8.

⁴⁵⁴ Siehe dazu *Schneider* (1992), S. 428.

⁴⁵⁵ So wird ein u.U. vorhandener Know-how-Bedarf evtl. nicht erkannt. So *Meyer/Schleus/Buchhop* (2007), S. 14. Siehe so auch *Rahmen* (1998), S. 158.

⁴⁵⁶ So auch *Marner/Jaeger* (1990), S. 1.

blick auf die Rechtsformstrukturen in KMU deutlich: die Einzelunternehmung und die Personengesellschaften dominieren.⁴⁵⁷ Steuerliche Aspekte in unternehmerische Entscheidungen einzubeziehen, könnte daher von dem betriebswirtschaftlichen und insbesondere steuerlichen Wissenshintergrund des Unternehmers abhängen.⁴⁵⁸ Als Hypothese kann formuliert werden:

H₁: Der betriebswirtschaftliche Bildungshintergrund des Unternehmers weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.

4.2 Unternehmensinterne Einflussfaktoren

4.2.1 Betriebsgröße

Der zu prüfende Einfluss zur Anwendung der Steuerplanung ist hier nicht unmittelbar von der Betriebsgröße⁴⁵⁹ selbst zu sehen, sondern mittelbar über den Einfluss der Betriebsgröße auf organisatorische und gesetzliche Handlungsvoraussetzungen und damit das Unternehmerverhalten.⁴⁶⁰ Verdeutlichen lässt sich dieser mittelbare Einfluss anhand unterschiedlicher Merkmale des KMU:

Im Rahmen der Besteuerung und des Besteuerungsverfahrens liegt in einzelnen Fällen ein Einfluss der Betriebsgröße vor. So sind z.B. für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen gem. § 7g Abs. 5 und 6 EStG die Einhaltung von Größengrenzen obligatorisch.⁴⁶¹ Auch die im § 19 UStG verankerte Kleinunternehmerregelung betrachtet für die Inanspruchnahme Umsatzgrößengrenzen eines Kalenderjahres. Ebenso knüpfen die Buchführungspflichten u.a. an Größengrenzen an.⁴⁶²

⁴⁵⁷ Vgl. dazu nochmals die Abb. 8 in Kap. 3.3.2.2.1, S. 58.

⁴⁵⁸ Vgl. dazu bereits *Rose* (1981), S. 566, der auf den Zusammenhang von unternehmerischer Ausbildung und dem Erkennen eines Steuerplanungsbedarfs hinweist.

⁴⁵⁹ Zum Begriff der Betriebsgröße vgl. nochmals die Ausführungen in Kap. 2.1. Vgl. auch *Holt* (2001), S. 214, die ebenfalls diesen Wirkungszusammenhang untersuchte. Es konnte nur ein Einfluss der Unternehmensgröße auf die Integration von Steuern bei Unternehmensentscheidungen in Großunternehmen bei Standortentscheidungen festgestellt werden. Bei den zu untersuchenden Gewinnverwendungs-, Rechtsform-, Investitions- und Finanzierungsentscheidungen konnte hingegen kein Wirkungszusammenhang ermittelt werden.

⁴⁶⁰ So auch bereits *Behrends* (2007), S. 22 f. und die Verdeutlichung in der Abb. auf S. 25. Siehe ebenso zu einer Verdeutlichung einer größenspezifischen Steuerplanung *Schmiel* (2011), S. 384.

⁴⁶¹ Vgl. dazu nochmals die Ausführungen mit den dazugehörigen Nachweisen in Kap. 3.3.2.3.1, S. 71, FN 339. Ferner sind steuerbilanzpolitische Strategien größenspezifisch ausgestaltet. Vgl. dazu nochmals *Schmiel* (2010b), S. 452.

⁴⁶² Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 3.3.2.3.3, S. 81.

Laut *Rahmen* ist gerade bei kleinen Betrieben aufgrund der exogen vorgegebenen Organisation und Kapitalstruktur nur eine unbefriedigende kurzfristige Steuerplanung realisierbar.⁴⁶³ Je kleiner ein KMU, desto geringer ist in den meisten Fällen die zur Verfügung stehende *Ressourcenausstattung* des KMU. Über die Erledigung steuerlicher Pflichten hinaus gehende Planungsüberlegungen sind mit einem steigenden Zeitaufwand und der Bindung personeller Ressourcen verbunden und daher für das KMU nur schwer zu realisieren. Zusätzlich rückt das für eine Steuerplanung aufzubringende Budget in den Fokus der Betrachtung und wird u.U. aufgrund des Mangels finanzieller Ressourcen anderweitig im Unternehmen gebunden. Gleichzeitig steigt mit zunehmender Betriebsgröße jedoch die *Komplexität* wirtschaftlicher Zusammenhänge und bedingt damit eine steuerliche Planung im KMU. In Bezug auf den damit verbundenen Beratungsbedarf konnte bereits *Hebig* feststellen, dass die Betriebsgröße den Beratungsbedarf determiniert, wobei mit zunehmender Größe die externe Beratung substituiert wird.⁴⁶⁴

Die Anwendung der Steuerplanung beruht zwar nicht auf einer Gesetzeskodifizierung, dennoch könnte die Betriebsgröße, da sie zum einen die Nutzungsmöglichkeiten von Gestaltungspotenzialen und zum anderen organisatorische Handlungsvoraussetzungen tangiert, einen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung in KMU ausüben. Als Hypothese lässt sich manifestieren:

H₂: Die Unternehmensgröße weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.

4.2.2 Unternehmensführung

Im Hinblick auf die Unternehmensführung sind eigentümergeführte und fremdgeführte KMU gegenüberzustellen. Bei Eigentümer-Unternehmen liegen Entscheidungsbefugnis und finanzielles Risiko in einer Hand, während bei Vorliegen eines fremdgeführten Unternehmens Entscheidungsbefugnis und Risiko nicht in einer Hand liegen. Dies kann Auswirkungen auf steuerliche Entscheidungen im KMU haben.

I.d.R. kann von einer *eigentümergeführten* Unternehmensführung in einem KMU, d.h. von einer Unternehmensführung ausgegangen werden, die auf eine Person oder eine Familie konzentriert ist.⁴⁶⁵ Bei der Betrachtung des Eigentümer-Unternehmers ist dieser in seiner multilateralen Position einem angestellten Geschäftsführer gegenüber im

⁴⁶³ Vgl. *Rahmen* (1998), S. 218.

⁴⁶⁴ Zum Beratungsbedarf in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße siehe *Hebig* (1984), S. 10-13. Zur Delegation steuerlicher Aufgaben an einen externen Berater vgl. die Ausführungen in Kap. 4.2.4.

⁴⁶⁵ Vgl. die Ausführungen zu qualitativen Merkmalen in Kap. 2.1, S. 20 f.

Nachteil.⁴⁶⁶ Die alleinige Bewältigung der zunehmend wachsenden Komplexität des Unternehmensumfelds wird zunehmend zur inhaltlichen und zeitlichen Last des Unternehmers und birgt ein erhöhtes Fehlentscheidungsrisiko.⁴⁶⁷ Diesen Nachteilen stehen aufgrund der Governance-Stärke in Form der Identität von Eigentum und Leitung und damit die alleinige Entscheidungskompetenz eine anpassungsfähige und schnelle Entscheidungsfindung gegenüber, die es erlaubt, flexibel auf die Schnelllebigkeit der Wirtschaft zu reagieren.⁴⁶⁸ Aufgrund der Einheit von Eigentum und Leitung ist die Unternehmensführung des KMU durch eine erhebliche Orientierung an der Persönlichkeit des Inhabers gekennzeichnet, die sich auch in der Entscheidungsfindung ausdrückt.⁴⁶⁹ Es ist denkbar, dass persönliche Ziele oder traditionelles Verhalten des Eigentümers im Vordergrund stehen und monetäre Unternehmensziele in den Hintergrund treten, selbst wenn dies aus ökonomisch-rationaler Sicht suboptimal im Sinne der Unternehmensplanung erscheint.⁴⁷⁰ Zu treffende Entscheidungen des Eigentümers werden häufig von persönlichen Vorstellungen und Zielen geleitet und durch Gespräche mit dem Lebenspartner und/oder Familienmitgliedern im Hinblick auf die Übernahme von Verantwortung und Risiko für das Unternehmen beeinflusst.⁴⁷¹

Auf der anderen Seite ist die Unternehmensführung durch einen angestellten Geschäftsführer, also die *fremdgeführte* Unternehmensführung zu betrachten.⁴⁷² Die Bereitschaft Risiken zu übernehmen weist hier einen anderen Stellenwert auf als bei einem Unternehmensleiter, der gleichzeitig Eigentümer des Unternehmens ist.⁴⁷³ Bei einem angestellten Geschäftsführer sind Entscheidungen nicht im gleichen Maße mit persönlichen Zielen verbunden wie es beim Eigentümer der Fall ist. Demnach können hier rein monetäre Unternehmensziele und ökonomisches Handeln im Vordergrund stehen, d.h. Entscheidungen werden u.U. objektiver und mit dem Fokus der Kosteneffizienz getroffen, wodurch die Berücksichtigung von Steuern bei unternehmerischen

⁴⁶⁶ So *Sertl* (1989), S. 309.

⁴⁶⁷ Vgl. *Becker/Ulrich* (2009a), S. 154; *Hausch* (2004), S. 146. Als Lösung führt *Sertl* hier die Entlastung durch die externe Beratung an, so entstehen zwar auch Kosten, aber keine hierarchischen Veränderungen im Unternehmen. Siehe nochmals *Sertl* (1989), S. 309. Zur Einbindung eines Steuerberaters vgl. die Ausführungen unter Kap. 4.2.4.

⁴⁶⁸ Siehe *Lombriser* (2008), S. 117.

⁴⁶⁹ So auch *Hausch* (2004), S. 144 f.

⁴⁷⁰ Vgl. zum Spannungsfeld unternehmensbezogener Ziele und Familienzielen *Achtleitner et al.* (2010), S. 232 f.

⁴⁷¹ Siehe dazu ausführlich die empirischen Ergebnisse bei *Märk/Kraus/Peters* (2010).

⁴⁷² Vgl. dazu die Ausführungen und Ergebnisse bei *Staud* (2009), S. 80 f. und S. 154-162 und die Ergebnisse der Untersuchung von *Klein* (2010), S. 130-133. Ferner ändert sich die Eigentümerstruktur mit wachsender Unternehmensgröße aufgrund eines erhöhten Kapitalbedarfs. Vgl. *Staud* (2009), S. 48.

⁴⁷³ Vgl. dazu schon die Ausführungen in Kap. 2.1, S. 20 f.

Entscheidungen begünstigt wird. Da KMU jedoch überwiegend eigentümergeführte Unternehmen darstellen, lässt sich als Hypothese formulieren:

H₃: Die eigentümergeführte Unternehmensführung weist einen signifikant negativen Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.

4.2.3 Informationsbasis

Damit Steuerplanung in KMU betrieben werden kann, muss die Steuerplanung bestimmten Anforderungen genügen. Um Entscheidungen zwischen den einzelnen Handlungsalternativen zur Planung der Steuerbelastung treffen zu können, müssen hinreichende *Informationen* vorliegen, um entweder den Grad der Unsicherheit⁴⁷⁴ vorhandener Alternativen zu mindern oder aber um neue Handlungsalternativen zu erarbeiten.⁴⁷⁵ Der Ausgangspunkt einer jeden Steuerplanung stellt daher zunächst eine umfangreiche Informationsbeschaffung dar, auf deren Basis der Unternehmer anhand seiner Zielvorstellung realisierbare Handlungsalternativen herleiten und auswählen kann.⁴⁷⁶ Dabei bilden nicht nur rein steuerliche sondern auch ökonomische Informationen den Ausgangspunkt zur Anwendung der Steuerplanung, wobei der benötigte Informationsgrad weit über die gesetzlich vorgeschriebenen Dokumentationspflichten hinaus geht.⁴⁷⁷

Eine umfassende Informationsbeschaffung ist mit einem Zeitaufwand – bestehend aus Informationsbeschaffung, -aufbereitung und -übermittlung – für den Unternehmer verbunden und verursacht Kosten. Dies ist insbesondere dem Prognosecharakter von Informationen zuzuschreiben.⁴⁷⁸ Darüber hinaus ist zum Zeitpunkt der Informationsbe-

⁴⁷⁴ Zur Unsicherheitsproblematik vgl. Kap. 3.1.3, S. 41 f. Siehe auch *Schneider* (1994a), S. 55-58.

⁴⁷⁵ Vgl. *Neus* (2011), S. 39; *Heinen* (1976), S. 24; *Raffée* (1974), S. 95. *Raffée* unterscheidet hier zwischen Suchinformationen, die dazu führen, dass Alternativen aufgezeigt werden, und Dateninformationen die Auskunft über die nähere Eigenschaften der Alternativen geben.

⁴⁷⁶ Siehe *Schneider* (1992), S. 428 und S. 468. Zu möglichen Informationsbeschaffungstechniken siehe *Kahle* (2001), S. 66-69. *Chmielewicz* (1970), S. 262 differenziert im Sinne der Entscheidungstheorie zunächst Eingangs- und Ausgangsinformationen und weiterhin Zielinformationen, Informationen über die Verträglichkeit von Zielvorstellungen, Informationen über die Zielwirksamkeit von Mitteln und Informationen über Nebenwirkungen von Mitteln. Auf diese Art der Unterscheidung von Informationen wird im Folgenden verzichtet. Vgl. dazu ebenso nochmals den steuerlichen Entscheidungsprozess im Kap. 3.1.3, S. 45 f.

⁴⁷⁷ Zum Informationsgrad siehe auch *Kahle* (2001), S. 40. Vgl. dazu auch *Hebig* (1984), S. 234 f., der als Teil seiner Untersuchung ebenso das interne Informationssystem von Großunternehmen analysierte. Siehe hierzu auch eine Studie von *Fischer-Winkelmann/Busch* (2009), S. 721, die aufgrund fehlender Unternehmensplanung und darüber hinaus fehlenden internen Rechnungswesens auf Probleme bei der Bewertung von KMU hinweisen.

⁴⁷⁸ So *Schiffer* (1997), S. 47.

schaffung dem Entscheidungsträger ex ante die Nützlichkeit der Informationen im Hinblick auf seine zu realisierenden Ziele nicht bekannt. Eine Kontrolle dieser Planungsprognosen kann nur ex post durch einen Soll-Ist-Vergleich erfolgen.⁴⁷⁹ Vice versa bedeutet dies, dass die Rentabilität der Durchführung der Steuerplanung nur mithilfe einer Kosten-Nutzen-Analyse bestimmt werden kann.⁴⁸⁰ Steuerplanung ist demnach nur als sinnvoll zu erachten, wenn die eingesparten Steuern die Planungskosten übersteigen.⁴⁸¹

Die Informationsgewinnung wird in der Realität jedoch zu keiner Zeit den Grad der Vollständigkeit erreichen und alle in der Zukunft existierenden Zustände abbilden können. Die Informationsbeschaffung selbst findet damit ebenso unter Unsicherheit statt.⁴⁸² So kann letztlich nur auf bereits bestehende Teilpläne mit steuerlichem Bezug zurückgegriffen werden, da Steuerzahlungen von dem KMU selbst verursacht werden.⁴⁸³ Als Ausgangsbasis für die Umsetzung von Maßnahmen zur Steuerplanung dienen somit Informationen aus dem betrieblichen Rechnungswesen.⁴⁸⁴ Auf diese Weise kann auf die vorhandene Informationsbasis in einem KMU abgestellt werden. Die in der empirischen Analyse zu testende Hypothese lautet:

H₄: Die zentral existente Informationsbasis weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.

4.2.4 Delegation

Im Rahmen unternehmensinterner Faktoren ist zusätzlich die *Delegation* von steuerlichen Aufgaben zu betrachten. Träger der Steuerplanung kann neben dem Unternehmer selbst ein Mitarbeiter oder auch ein fremder Dritter, z.B. der Steuerberater sein. Aufgrund der Komplexität im deutschen Steuerrecht lagern KMU ihre steuerlichen Aufgaben vielfach auf Steuerberater aus, da eigene Steuerabteilungen aus Kostengründen

⁴⁷⁹ Vgl. *Neus* (2011), S. 40, der auf sog. Ex-post-Überraschungen hinweist, da aufgrund unvollständiger Informationen in der Zukunft Gegebenheiten eintreten, die der Entscheidungsträger in seinem Kalkül nicht berücksichtigt hat.

⁴⁸⁰ In diesem Zusammenhang ist jedoch erneut die Existenz der Unsicherheitsproblematik hervorzuheben.

⁴⁸¹ So auch *Holt* (2001), S. 45. Zu den Aufgaben eines Informationsmanagements und dem Verhältnis von Informationsnutzen und Informationskosten siehe z.B. auch *Wöhe* (2010), S. 165 f.; zur Konzeption eines Informationsmanagements vgl. *Bea/Haas* (2013), S. 270-287.

⁴⁸² Vgl. *Laux* (2012), S. 316.

⁴⁸³ Vgl. *Schiffers* (1997), S. 46 und zu den damit verbunden Problemen S. 47.

⁴⁸⁴ So auch *Rose* (2006c), S. 252 f. und *Wacker* (1979), S. 98.

nicht realisierbar sind.⁴⁸⁵ Neben reinen Kostengründen ist für die Einbindung eines steuerlichen Beraters aber auch ein Mangel an zeitlichen, personellen oder steuerlichen Wissensressourcen für spezifische Problemlösungen oder aber der objektive Rat eines Beraters insbesondere bei Entscheidungen, die auch die Familie betreffen, zu nennen.⁴⁸⁶ Die Beauftragung eines externen Beraters mit der Erledigung steuerlicher Aufgaben kann demnach unterschiedliche Gründe haben. Neben qualitativen Gründen, wie die höhere fachliche Qualifikation oder Spezialisierung des Beraters, können quantitative Gründe, wie Kostenvorteile oder zeitliche und personelle Engpässe, im Vordergrund stehen.⁴⁸⁷ Dabei stellen absolute Kostenvorteile für sich jedoch kein Entscheidungsmoment dar. Wesentlich ist die rationale Abwägung von Kosten und Nutzen. Eine umfangreiche steuerliche Planung von Seiten des Beraters ist mit einem gewissen Verbrauch von Ressourcen verbunden, sodass die Höhe der Beratungskosten und die Häufigkeit der Inanspruchnahme einer steuerlichen Beratung Aufschluss über die Anwendung der Steuerplanung in einem KMU geben kann.

Nach *Franke* setzen sich die Kosten einer externen Steuerberatung wie folgt zusammen:⁴⁸⁸

$$K_{ext} = B_s + B_K \quad \text{mit} \quad \begin{array}{l} B_s = \text{Steuerberatungshonorar und} \\ B_K = \text{Kommunikationskosten} \\ \text{zwischen Berater und Unter-} \\ \text{nehmung} \end{array}$$

Ist dem Unternehmer das Kosten-Nutzenverhältnis der Beratung jedoch nicht transparent, so ist dies mit einer negativen Auswirkung auf die Entscheidung zur Anwendung der Steuerplanung verbunden. Die Entscheidung, einen externen Berater zu konsultieren, ist wesentlich mit der Wahrnehmung der Beratungskosten verknüpft. Als zu hoch empfundene Kosten der Beratung führen zu einer Resistenz in Bezug auf die Anwen-

⁴⁸⁵ Vgl. *Klapdor* (2007c), S. 228; *Schiffers* (1997), S. 47. Zum Beratungsbedarf speziell von Kleinbetrieben vgl. *Rahmen* (1998); und auch die genannten Gründe für eine betriebswirtschaftliche Beratung bei *Scharl* (1992), S. 133.

⁴⁸⁶ Siehe zu diesen Gründen bereits *Gabele* (1990), S. 50 f., der weiter als größte Hindernisse einen Berater zu engagieren, neben Kostengründen das Erkennen eines Beratungsbedarfs und Hindernisse im psychologischen Bereich nennt. Unternehmer könnten sich u.U. als „Versager“ fühlen, weil sie unternehmerische Belange nicht allein lösen können. Vgl. dazu z.B. das Interview mit dem Unternehmer *Grupp* (2007), der verdeutlichte, sollte er einen Berater im Unternehmen benötigen, der ihn auf Fehler aufmerksam macht, weil er selbst nicht erkennt, welche die richtigen Entscheidungen sind, er seine Unternehmensführung aufgeben müsste. Anders hingegen das empirische Ergebnis bei *Scharl* (1992), S. 107 f., wo Schwachstellen in der Unternehmensführung eines KMU durchaus erkannt werden. Zu weiteren Ablehnungsgründen siehe auch *Meyer/Schleus/ Buchhop* (2007), S. 12; *Scharl* (1992), S. 158-160.

⁴⁸⁷ Vgl. dazu ausführlich *Vera* (2001a), S. 124-140.

⁴⁸⁸ Siehe *Franke* (1980), S. 287.

dung der Steuerplanung. Jany konnte in einer empirischen Untersuchung der Zufriedenheit der Unternehmer in Bezug auf die Relation der Kosten zu der Qualität der Beratung jedoch nachweisen, dass die gezahlten Honorare überwiegend als angemessen erachtet wurden.⁴⁸⁹

Das Überwiegen der externen Beratung gerade bei kleinen Unternehmen wurde bereits von Hebig nachgewiesen.⁴⁹⁰ Die Aufgaben des Steuerberaters umfassen neben einer Steuerdeklarations- und Steuerrechtsdurchsetzungsberatung die Beratung bei der Gestaltung ökonomischer Sachverhalte in Bezug auf die Besteuerung und damit die Steuerplanung.⁴⁹¹ Dies entbindet den Unternehmer jedoch nicht von der Verantwortung und der Entscheidung selbst. Der Steuerberater kann nur auf Gestaltungsmöglichkeiten aufmerksam machen und Anregungen geben.⁴⁹² Auf diese Weise könnte die Anwendung der Steuerplanung daher in der Art und Weise der Kommunikation mit dem Steuerberater begründet sein. Damit könnte die Einbindung eines Steuerberaters positive Auswirkungen auf die Anwendung der Steuerplanung in einem KMU haben, womit sich als Hypothese formulieren lässt:

H₅: Die Einbindung eines externen Steuerberaters in die steuerlichen Belange eines KMU weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.

4.2.5 Art und Fristigkeit der Entscheidung

Die Entscheidung, in einem KMU Steuerplanung anzuwenden, könnte von der Art und Fristigkeit der Entscheidungen abhängen. Im Sinne der Entscheidungstheorie wurden echte und Routineentscheidungen unterschieden.⁴⁹³ Es ist denkbar, dass Steuern bei konstitutiven und damit nur unter erheblichem Aufwand revidierbaren Entscheidungen eher Berücksichtigung finden, als bei Entscheidungen, die die laufende Geschäftstätigkeit betreffen. Diese These untersuchte auch Hüsing, die nachweisen konnte, dass Entscheidungen mit abnehmender Häufigkeit und zunehmender Bindungswirkung eine höhere Bedeutung im Unternehmen erlangen.⁴⁹⁴ Denn bei konstitutiven Entscheidun-

⁴⁸⁹ Vgl. Jany (1986), S. 360-363. Ebenso das Ergebnis bei Scharl (1992), S. 149 f.

⁴⁹⁰ Vgl. dazu nochmals die Abbildung bei Hebig (1984), S. 20, die zeigt, dass mit wachsender Unternehmensgröße die externe Steuerberatung durch die eigene Steuerabteilung substituiert wird. Vgl. dazu auch Herzig/Vera (2001).

⁴⁹¹ Zu den Begriffen der Steuerdeklarations-, Steuerrechtsdurchsetzungs- und Steuergestaltungsberatung siehe Rose (1995), S. 38 f.

⁴⁹² Vgl. Rose (2006c), S. 254.

⁴⁹³ Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 3.1.3. Zu einer ähnlichen Einteilung siehe auch Hüsing (1999), S. 91.

⁴⁹⁴ Vgl. Hüsing (1999), S. 107.

gen, wie z.B. der Rechtsform- oder Standortwahl liegen keine Routineentscheidungen vor, sodass der Unternehmer als Entscheidungsträger einer für ihn neuartigen Situation begegnet, für die es zuvor noch keine bekannte Reaktion aus der Vergangenheit gab.⁴⁹⁵ Ferner liegen bei konstitutiven Entscheidungen langfristige Auswirkungen auf Kosten-Nutzen-Verhältnisse vor, als dies bei eher operativen Entscheidungen der Fall ist. Somit lautet die zu prüfende Hypothese:

H₆: Konstitutive Entscheidungen weisen einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.

4.3 Unternehmensexterne Einflussfaktoren

Als unternehmensexterner Faktor können die institutionellen steuerlichen Rahmenbedingungen betrachtet werden. Die Steuergesetzgebung bietet Anreize zur Steuerplanung, da nicht ausgeschöpftes Planungspotenzial der vorhandenen Handlungsspielräume mit Beeinträchtigungen verbunden ist.⁴⁹⁶ Der Unsicherheitsfaktor stellt indes ein Problem für die Effizienz der Steuerplanung dar. Zukünftige Entscheidungen sind in aktuelle Planungsüberlegungen eingebettet, so dass Änderungen der ex ante vorausgesetzten Bedingungen sich als nachteilig erweisen können, jedoch Folgeentscheidungen auf ihnen basieren.⁴⁹⁷

Aufgrund der *Unsicherheit der Planbarkeit zukünftiger Steueränderungen* sowie des erheblichen Zeitaufwandes der Informationsbeschaffung sind langfristige Steuerplanungen kaum möglich, wodurch in Bezug auf die Steuerplanung in vielen Unternehmen der kurzfristige Aspekt überwiegt, d.h. „Steuereinsparungen kurzfristiger Art werden häufig mit langfristigen Steuernachteilen erkaufte.“⁴⁹⁸ So ist die Steuerplanung oftmals auf kurzfristige Aspekte ausgerichtet und beschränkt sich insbesondere auf die Aufstellung des Jahresabschlusses. Bereits *Kappler* konnte nachweisen, dass die Unterstützung des Beraters vorwiegend kurz vor der Bilanz aufstellung in Anspruch genommen wird.⁴⁹⁹

Externe steuerliche Rahmenbedingungen bedingen ferner einen Einfluss auf die Steuermentalität des Unternehmers, d.h. die generelle Einstellung zur Besteuerung, das

⁴⁹⁵ Zu dieser Art des Entscheidens vgl. *Kirsch* (1998), S. 6 und die Ausführungen zum Entscheidungsverhalten in Kap. 3.1.3, S. 37-39.

⁴⁹⁶ So *Wacker* (1979), S. 186.

⁴⁹⁷ Zur Unsicherheitsproblematik siehe nochmals Kap. 3.1.3, S. 41 f.

⁴⁹⁸ *Horvath* (2006), S. 267.

⁴⁹⁹ Siehe *Kappler* (2000), S. 567-573.

subjektive Belastungsempfinden und die individuelle Steuermoral.⁵⁰⁰ Steuern werden überwiegend als Last empfunden.⁵⁰¹ Damit steht die Wahrnehmung des Unternehmers in Bezug auf das Steuerrecht im Fokus. Speziell die Wahrnehmung der *Komplexität des Steuerrechts* könnte einen Wirkungszusammenhang auf die Anwendung der Steuerplanung in KMU aufweisen. Die Schnelllebigkeit des Steuerrechts, Unsicherheitsfaktoren in der Rechtsprechung und der Vorgehensweise der Finanzverwaltung, fehlende bzw. unscharfe Begriffsdefinitionen und eine für Laien unverständliche Sprache in Gesetzestexten könnten einen negativen oder aber auch einen positiven Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung in KMU ausüben.⁵⁰²

Wird das Steuerrecht von dem Unternehmer als zu komplex wahrgenommen, wirkt dies u.U. ablehnend in Bezug auf die Steuerplanung und provoziert so eine Nichtanwendung oder gar eine wachsende Kriminalität.⁵⁰³ Im Rahmen des Transaktionskostenansatzes würde der Unternehmer so lange eine Informationsbeschaffung verfolgen, bis die Grenzkosten gleich dem Grenznutzen sind. Aufgrund der Unsicherheitsproblematik ist der Nutzen einer Information für den Unternehmer aber nicht erkennbar, wodurch der Wert einer Information nicht bekannt ist und der Erwerb als nicht rentabel erscheinen kann.⁵⁰⁴ Denn wenn der Unternehmer aufgrund der Komplexität des Steuerrechts die Wahrscheinlichkeit einen Vorteil aus der Steuerplanung zu generieren nahe Null einschätzt, wird er nicht bereit sein, finanzielle Mittel für eine umfassende Informationsgewinnung zur Verfügung zu stellen. Eine Reduzierung der Unsicherheit kann andererseits jedoch nur durch Informationen herbeigeführt werden. Als Ergebnis führt dieser Konflikt u.U. zu Handlungsunterlassungen und damit zu einer Uninformiertheit seitens des Unternehmers, die zu fehlerhaften Bewertungen der Handlungsalternativen

⁵⁰⁰ Siehe *Lösel/Brähler/Hackert* (2009), S. 221. Zu einer Abgrenzung der Begriffe Steuermentalität und Steuermoral siehe auch *Mackscheidt* (1994), S. 47. Weiterführend speziell zur Steuermoral und deren Messung *Kröner/Strotmann* (2006) und zu einer möglichen Einbindung der Steuermoral in das Modell des Steuerzahlrätsels *Schneider* (1994b).

⁵⁰¹ Vgl. dazu das Ergebnis der empirischen Studie von *Porschke/Witte* (2002) oder auch die empirische Untersuchung der subjektiv gefühlten Steuerbelastung und deren Einflussfaktoren von *Blau-fus et al.* (2010). Die Autoren stellen im Ergebnis fest, dass die gefühlte und die tatsächliche Steuerbelastung erheblich voneinander abweichen. Ferner konnte festgestellt werden, dass in Bezug auf das Gerechtigkeitsempfinden bei einem Einkommen von bis zu 300.000 EUR die Steuerbelastung als zu hoch empfunden, bei einem Einkommen bei 2 Mio. EUR die Steuerbelastung als unfair zu niedrig empfunden wird. Als Einflussfaktoren konnten die Autoren insbesondere die Bildung und das Alter der Befragten identifizieren.

⁵⁰² Vgl. dazu wiederum die Ausführungen zur Unsicherheitsproblematik in Kap. 3.1.3, S. 41 f. Speziell zur Änderungsgeschwindigkeit siehe die quantitative Betrachtung bei *Blasch* (2008), S. 25-47, der in Abhängigkeit zum Wahlzyklus die Anzahl und dem Umfang aller Gesetze seit 1951 betrachtet. Zur Verwendung der Sprache in Gesetzestexten siehe nochmals FN 177.

⁵⁰³ Siehe auch *Wacker* (1979), S. 185. Zum Aspekt der Gerechtigkeit in Bezug auf das Entscheidungsverhalten vgl. *Jungermann/Pfister/Fischer* (2010), S. 327-333.

⁵⁰⁴ Vgl. *Neus* (2011), S. 40.

führen kann. In letzter Konsequenz können diese unerwünschte Ergebnisse bedeuten.⁵⁰⁵

Vice Versa könnte die Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts jedoch ein verstärktes Sicherheits- und Risikominimierungsstreben auslösen und damit eine erhöhte Reflektion der eigenen Belastungssituation hervorrufen.⁵⁰⁶ Als Folge wäre eine Steigerung der Nachfrage nach Steuerberatungsleistungen denkbar, die so die Anwendung der Steuerplanung begünstigt. Für diese Argumentation spricht auch das empirische Ergebnis von *Blaufus/Hundsdoerfer/Ortlieb*, die ein Experiment zum Einfluss der Steuervereinfachung auf die Nachfrage nach Steuerberatung durchführten. Es konnte festgestellt werden, dass bei einer Vereinfachung des Steuersystems die Zahlungsbereitschaft für Beratungsleistungen sinkt.⁵⁰⁷ Abschließend lautet die zu prüfende Hypothese:

H₇: Die Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts weist keinen oder einen signifikant negativen Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.

4.4 Abschließender Überblick der Hypothesen

Das Kapitel hat anhand einer Strukturierung, namentlich personenbezogene, unternehmensinterne und unternehmensexterne Aspekte, diverse Einflussfaktoren mit differenzierten Wirkungsrichtungen aufgezeigt und beschrieben. Dabei stand im Sinne einer KMU-gerechten Betrachtung insbesondere die Unternehmerpersönlichkeit im Fokus der Ausführungen. Jeweils im Anschluss an die Erläuterungen erfolgte die direkte Formulierung der gerichteten Zusammenhangshypothesen. Die folgende Tabelle 7 fasst die Hypothesen nach Einflussfaktoren nochmals zusammen.

⁵⁰⁵ Dies entspricht dem Theorem der rationalen Ignoranz. Vgl. *Arzheimer/Schmitt* (2005), S. 260 f.

⁵⁰⁶ Vgl. so nochmals *Wacker* (1979), S. 185.

⁵⁰⁷ Vgl. dazu *Blaufus/Hundsdoerfer/Ortlieb* (2009), S. 19.

H	Personenbezogene Faktoren beeinflussen die Steuerplanung in KMU.
H₁	<i>Der betriebswirtschaftliche Bildungshintergrund des Unternehmers weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.</i>
H	Unternehmensinterne Faktoren beeinflussen die Steuerplanung in KMU.
H₂	<i>Die Unternehmensgröße weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.</i>
H₃	<i>Die eigentümergeführte Unternehmensführung weist einen signifikant negativen Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.</i>
H₄	<i>Die zentral existente Informationsbasis weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.</i>
H₅	<i>Die Einbindung eines externen Steuerberaters in die steuerlichen Belange eines KMU weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.</i>
H₆	<i>Konstitutive Entscheidungen weisen einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.</i>
H	Unternehmensexterne Faktoren beeinflussen die Steuerplanung in KMU.
H₇	<i>Die Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts weist keinen oder einen signifikant negativen Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf.</i>

Tabelle 7: Zusammenfassende Übersicht der zu prüfenden Hypothesen.

Im folgenden Kapitel wird das empirische Forschungsdesign beschrieben und die anhand der theoretischen Grundlagen ausgewählten zu untersuchenden Wirkungszusammenhänge der Hypothesen einer Operationalisierung zugeführt.

DRITTER TEIL: EMPIRISCHE ANALYSE

5 Empirisches Forschungsdesign

Es werden zunächst die Methoden der empirischen Forschung skizziert. Im Anschluss erfolgt die Operationalisierung der Hypothesen der zugrunde liegende Forschungsfrage, indem die genauen Variablen und Items des Modells bestimmt werden. Daraus resultiert das Erhebungsdesign, welches im Anschluss vorgestellt wird.

5.1 Methoden der empirischen Forschung

Die empirische Forschung hat das Ziel, die für die Analyse interessanten Details der Realität abzubilden.⁵⁰⁸ Der Forschungsprozess ist dabei (I) in einen Entdeckungszusammenhang („Was soll erforscht werden?“), (II) einen Begründungszusammenhang („Wie soll etwas erforscht werden“) und (III) einen Verwertungszusammenhang („Warum soll etwas erforscht werden“) einzuteilen.⁵⁰⁹

Ferner kann das Forschungsinteresse qualitativer oder quantitativer Natur sein, also entdeckende oder prüfende Verfahren zugrunde legen. Bei der qualitativen Forschung wird von der Beobachtung auf die Theorie geschlossen, während die quantitative Forschungsrichtung durch das Festlegen einer Forschungsfrage und aus der Theorie hergeleiteter Hypothesen versucht, diese mit der Empirie zu bestätigen⁵¹⁰ und damit die Theorie zu stützen.⁵¹¹ Zielsetzung ist hier die analytische Erklärung von Sachverhalten. Beide Phasen schließen sich nicht aus, sondern können, wie die Abbildung 16 auf der folgenden Seite zeigt, durchaus miteinander, in Form von verschiedenen Stufen im Forschungsprozess, verbunden werden.⁵¹² Die vorliegende Arbeit folgt einer deduktiven, d.h. quantitativen Vorgehensweise.

⁵⁰⁸ Vgl. Bortz/Döring (2009), S. 138.

⁵⁰⁹ Vgl. Raithel (2008), S. 25 f.

⁵¹⁰ Vgl. umfassend Schnell/Hill/Esser (2011), S. 53-64.

⁵¹¹ So Riesenhuber (2009), S. 4.

⁵¹² Vgl. zum Unterschied zwischen und der Kombination von quantitativer und qualitativer Forschung Bortz/Döring (2009), S. 296-302.

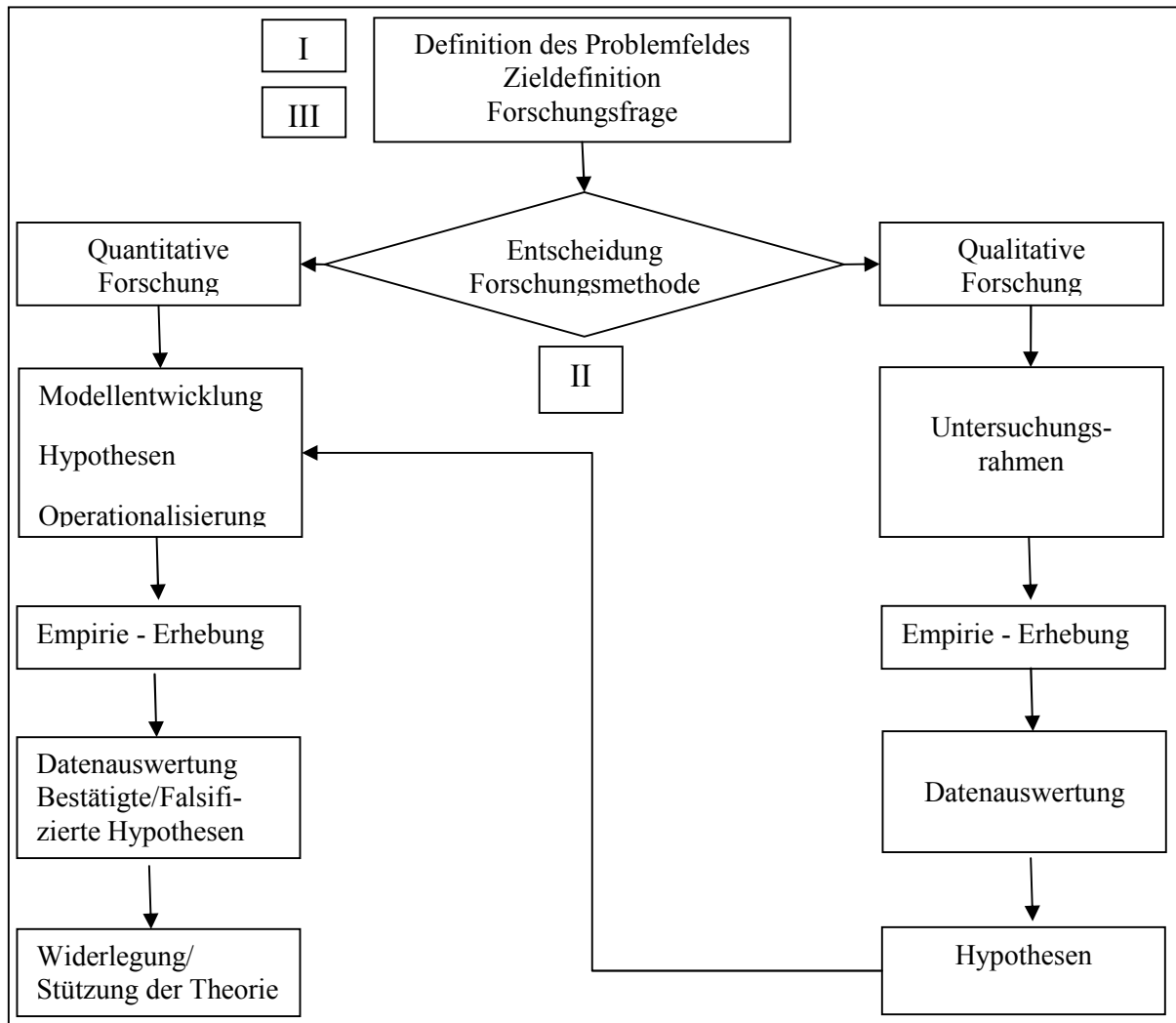


Abbildung 16: Generischer Ablauf eines Forschungsprojekts.⁵¹³

5.2 Konzeptualisierung und Operationalisierung der Variablen

Die theoretischen Grundlagen wurden zuvor in Hypothesen überführt, die nun im Anschluss durch die Erarbeitung und Bestimmung von Indikatoren zur Messung operationalisiert werden, sodass der zu messende Wirkungszusammenhang der unabhängigen Variablen auf die abhängigen Variablen konzeptualisiert wird. Unter Konzeptualisierung wird die Bestimmung der einzelnen Dimensionen der Variablen verstanden, die im Anschluss mithilfe geeigneter Indikatoren einer Beobachtung zugeführt wer-

⁵¹³ Quelle: Entnommen aus *Riesenhuber* (2009), S. 4. Zu weiteren Schemata des Forschungsprozesses siehe *Diekmann* (2012), S. 192 f.; *Cleff* (2011), S. 7; *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 4; *Raithel* (2008), S. 26-32.

den.⁵¹⁴ Diese Indikatoren bestimmen die einzelnen sog. Items im späteren Fragebogen. Die Vorgehensweise folgt der gleichen Reihenfolge wie die Darstellung der theoretischen Grundlagen: Zunächst wird die Anwendung der Steuerplanung und im Anschluss die Einflussfaktoren konzeptualisiert und operationalisiert.

5.2.1 Konkretisierung der Anwendung der Steuerplanung

Zur Messung der Anwendung einer Steuerplanung in KMU kann das Konstrukt „Anwendung der Steuerplanung“ reflektiv durch drei Indikatoren gemessen werden: „Häufigkeit der Integration von Steuern“, „Tiefe der Integration von Steuern“ und „Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem“.

Wird auf den Stellenwert einer Steuerplanung und damit die Einbettung der Steuerplanung in die gesamte Unternehmensplanung abgestellt kann die Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem bestimmt werden. Fragestellungen sind hier das Vorliegen steuerlicher Zielvorgaben im Zielsystem und die Rangfolge steuerlicher und betriebswirtschaftlicher Ziele im Unternehmen.⁵¹⁵

In Anlehnung an *Holt* erfolgt die Konzeptualisierung der Anwendung der Steuerplanung durch Messung der Integration von Steuern in unternehmerischen Entscheidungen anhand der Merkmale „Häufigkeit“ und „Tiefe“.⁵¹⁶ Wie die Abbildung 17 auf der folgenden Seite zeigt, bezieht sich das Merkmal der Häufigkeit auf den grundsätzlichen Einbezug beim Treffen von Entscheidungen.⁵¹⁷ So kann in Bezug auf die einzelnen Tätigkeitsfelder der Steuerplanung, wie vorgestellt die Rechtsformwahl, Standortwahl, Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsplanung sowie die Unternehmensnachfolge, allgemein die Häufigkeit der Berücksichtigung von Steuern betrachtet werden.⁵¹⁸ Zusätzlich kann erfasst werden, wie häufig Entscheidungen der einzelnen Tätigkeitsfelder allein aus steuerlichen Gründen angeregt oder allein aus steuerlichen Gründen nicht umgesetzt werden.

⁵¹⁴ Vgl. *Christophersen/Grape* (2009), S. 103; *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 7 und S. 120-125; *Homburg/Giering* (1996), S. 5. Zum Begriff im Allgemeinen und zur Diskussion des Begriffs der Operationalisierung vgl. auch *Gadenne* (1984), S. 23-31.

⁵¹⁵ Siehe dazu nochmals die Einbettung der Steuerplanung in die gesamte Unternehmensplanung in Kap. 3.1.4, S. 46-48.

⁵¹⁶ Vgl. dazu *Holt* (2001), S. 51. Trotz des unterschiedlichen Untersuchungsgegenstandes können in diesem Zusammenhang auch einige Items des Fragebogens von *Holt* übernommen werden.

⁵¹⁷ Vgl. dazu nochmals die Ausführungen zum Entscheidungsprozess in Kap. 3.1.3, S. 45 f.

⁵¹⁸ Vgl. hierzu ebenfalls *Holt* (2001), S. 52, die das Maß der Steuerintegration anhand der Häufigkeit getrennt nach den Phasen des Entscheidungsprozesses bestimmt.

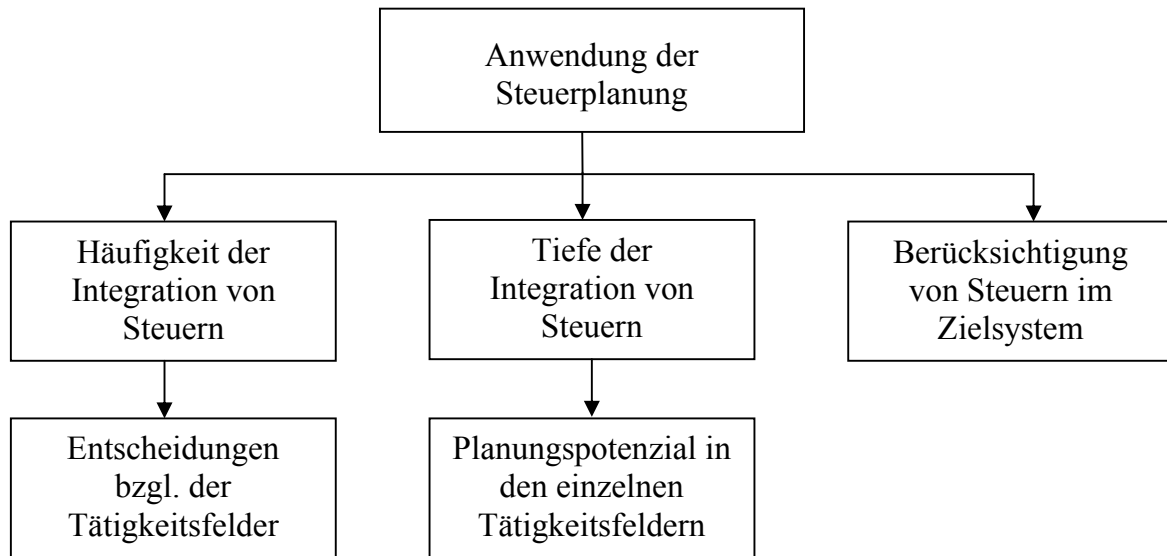


Abbildung 17: Konzeptualisierungsstruktur der Anwendung der Steuerplanung.⁵¹⁹

Darüber hinaus kann das Merkmal „Häufigkeit“ in Kombination mit dem Merkmal „Tiefe“ in Bezug auf das aufgezeigte Planungspotenzial in den einzelnen Tätigkeitsfeldern zur Beurteilung der Anwendung der Steuerplanung herangezogen werden. Die einzelnen Tätigkeitsfelder messen so im Ergebnis die Konstrukte der strategischen und taktischen Steuerplanung. Die zu untersuchenden Variablen sind damit das theoretisch vorgestellte Planungspotenzial, wobei hier eine fokussierte Auswahl getroffen wird, die der Tabelle 8 auf der nächsten Seite entnommen werden kann.⁵²⁰ Dabei wird auch das erwartete Vorzeichen (eV) des Zusammenhangs in der Tabelle angegeben.

Zur Beurteilung, ob bei der Entscheidung der Rechtsformwahl neben nichtsteuerlichen auch steuerliche Kriterien herangezogen wurden, sind steuerliche Rechtsformwahlaspekte in Bezug zu nichtsteuerlichen Aspekten von den KMU zu beurteilen. Im Rahmen der Standortwahl kann analog auf das Kriterium des Gewerbesteuerhebesatzes im Vergleich zu anderen Standortwahlkriterien abgestellt werden.

Zudem kann die Inanspruchnahme des theoretisch vorgestellten Planungspotenzials erfragt werden. In Bezug auf die strategische Steuerplanung kann dies in den Bereichen der Standortwahl und der Unternehmensnachfolge erfolgen. Gleiches gilt für die Investitions- und Finanzierungsplanung unter Berücksichtigung von Steuern. Auch in diesen Bereichen der taktischen Steuerplanung kann auf die bereits getätigte Inanspruchnahme einzelner Regelungen abgestellt werden.

⁵¹⁹ In Anlehnung an Holt (2001), S. 51.

⁵²⁰ An dieser Stelle muss eine fokussierte Auswahl der theoretischen Überlegungen erfolgen, um den Fragebogen nicht zu umfangreich zu gestalten. Die vorgestellten inhaltlichen Aspekte können nicht abschließend behandelt werden, da mit zunehmender Fragebogenlänge die Ausfüllbereitschaft der Probanden abnimmt.

KON	Dimension	Indikator	eV
Anwendung der Steuerplanung	Rechtsformwahl unter Steuereinfluss	Rechtsformwahlkriterium „Steuern“ im Vergleich zu anderen Rechtsformwahlkriterien	+
	Standortwahl unter Steuereinfluss ⁵²¹	Kriterium „GewSt-Hebesatz“ im Vergleich zu anderen Standortfaktoren	+
		Inanspruchnahme Investitionszuschuss	+
	Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern	Inanspruchnahme Sonderabschreibungen	+
		Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen	+
		Inanspruchnahme Investitionsabzugsbetrag	+
	Finanzierungsplanung unter Berücksichtigung von Steuern	Bildung einer steuerfreien Rücklage	+
		Inanspruchnahme Thesaurierungsbegünstigung	+
		Finanzierungsquellen (Eigen- vs. Fremdkapital)	+
	Gewinnermittlungsplanung	Gespräche mit dem Steuerberater in Hinblick auf Gestaltungsmöglichkeiten	+
	Unternehmensnachfolgeplanung unter Berücksichtigung von Steuern	Auseinandersetzung mit der Thematik der Nachfolge	+
		Vorhandensein einer Nachfolgeregelung Vorliegen eines Testamentes, Erbvertrags etc. Durchführungen von (Ketten-) Schenkungen	+ + +

Tabelle 8: Zusammenfassung der Operationalisierung der Anwendung der Steuerplanung.

Unter Umständen ist jedoch die Abstellung auf die Inanspruchnahme einzelner Gestaltungsmöglichkeiten problembehaftet: KMU sind aufgrund der Auslagerung steuerlicher Aufgaben auf einen externen Steuerberater evtl. nicht über einzelne getätigte Maßnahmen informiert, dies gilt insbesondere für die Gewinnermittlungsplanung.⁵²² Eine Befragung der Steuerberater und damit die Erhebung von Informationen über eine zusätzliche Instanz widerspricht jedoch der Zielsetzung der Arbeit *direkte* Informationen von KMU zu erheben. Der direkte Zusammenhang zwischen dem einzelnen KMU und den erhobenen Daten in dieser Arbeit wäre durch diese Vorgehensweise nicht gegeben. Daher wird folgend im Wesentlichen auf Gespräche zur Gestaltung des Gewinns des Unternehmers mit dem Steuerberater – und somit nur vereinzelt auf das Abfragen einzelner Bewertungs- und Ansatzwahlrechte – abgestellt, um möglichen

⁵²¹ Im Rahmen der Standortwahl unter Steuereinfluss wird die Inanspruchnahme einer Investitionszulage aufgrund einer geografischen Einschränkung nicht weiter betrachtet. Vgl. dazu ausführlich Kap. 5.4.1, S. 131 f.

⁵²² Daher werden in den überwiegenden Studien zur Gewinnermittlungsplanung Steuerberater und nicht KMU selbst befragt. Vgl. dazu nochmals die aufgeführten empirischen Arbeiten in Kap. 1.2. Auch *Schmiel* (2010b), S. 452 verdeutlicht, dass KMU kein steuerbilanzpolitisches Know-how aufweisen.

Fehldaten entgegenzuwirken.⁵²³ Gleichmaßen gilt dies für einzelnes Planungspotenzial im Zusammenhang mit der Rechtsformwahl unter Steuereinfluss. Es wird z.B. darauf verzichtet, einzelne Verlustverrechnungsmöglichkeiten gem. § 10d EStG zu erfragen. Die Qualität der Daten ist ferner insgesamt zu prüfen, da die Gefahr besteht, einzelne Items aufgrund einer zu geringen Datenbasis verwerfen zu müssen.

5.2.2 Konkretisierung der Einflussfaktoren

Im Weiteren erfolgt die Konzeptualisierung und Operationalisierung der Faktoren, die einen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung in KMU ausüben könnten. Es werden analog zu den theoretischen Ausführungen zunächst die personenbezogenen und im Anschluss die unternehmensinternen und unternehmensexternen Faktoren betrachtet.

5.2.2.1 Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund

Das Konstrukt „Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund“ stellt ein eindimensionales Konstrukt dar, d.h. die einzelnen Dimensionen der latenten Variablen gehören zu einer einzigen theoretischen Dimension des Konstrukts und können direkt beobachtet werden.⁵²⁴ Zur Überprüfung des Wirkungszusammenhangs zwischen dem betriebswirtschaftlichen Hintergrund des Unternehmers und der Anwendung der Steuerplanung werden zur Konzeptualisierung die Dimensionen „Bildungsabschluss“, „Fachrichtung des Abschlusses“, „Berufserfahrung“ und die Inanspruchnahme von „Weiterbildungen“ herangezogen. Die einzelnen Dimensionen der Tabelle 9 auf der nächsten Seite werden im Folgenden vorgestellt.

⁵²³ Darüber hinaus stellt die Bilanzplanung – und hier insbesondere die Befragung von Steuerberatern – wiederholt den Hauptgegenstand von anderen Forschungsarbeiten dar. Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 1.2.

⁵²⁴ Eindimensionale Konstrukte gehören mit den mehrdimensionalen Konstrukten zu den sog. mehrfaktoriellen Konstrukten. Mehrdimensionale Konstrukte beschreiben dabei latente Variablen, die nicht durch eine einzige, sondern durch mehrere Dimensionen eine Beobachtung zugänglich gemacht werden müssen. Einfaktorielle Konstrukte bilden das Pendant zu mehrfaktoriellen Konstrukten und beschreiben den Fall, dass das Konstrukt genau den beobachtbaren Variablen entspricht. Vgl. dazu anschaulich *Homburg/Giering* (1996), S. 6.

Konstrukt	Dimension
Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund	Bildungsabschluss
	Fachrichtung
	Berufserfahrung
	Weiterbildung

Tabelle 9: Konzeptualisierung des Konstrukts Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund.

Der Begriff Bildungsabschluss bezeichnet in dieser Arbeit als Oberbegriff sämtliche qualifizierenden Abschlüsse gemäß den einzelnen Bildungsbereichen des deutschen Bildungssystems, d.h. die Abschlüsse in den Sekundarbereichen I und II sowie im tertiären Bereich.⁵²⁵ Ausprägungen des Indikators „Bildungsabschlusses“ in absteigender Reihenfolge sind somit die Promotion, der Abschluss eines Studiums, der Abschluss einer Meister-Prüfung (oder analoger Abschluss), der Abschluss einer Lehre oder Berufsfachschule, das Abitur, ein Real- oder Hauptschul- bzw. sonstiger Abschluss. Es kann vermutet werden, dass mit höherem Abschluss die Notwendigkeit einer Steuerplanung für den Unternehmer ersichtlicher ist und demnach die Höhe des Abschlusses mit der Anwendung der Steuerplanung positiv korreliert.⁵²⁶

Im Zusammenhang mit dem Bildungsabschluss kann darüber hinaus die Fachrichtung betrachtet werden, bei der ebenso eine positive Korrelation vermutet werden kann. Für den Indikator der Fachrichtungen werden die folgenden zusammengefassten Fachrichtungen untersucht: Kaufmännisch und technisch, kaufmännisch, technisch sowie sonstige Fachrichtungen.⁵²⁷ Dabei stellt ein Abschluss mit kaufmännischem und technischem Schwerpunkt die höchste, eine rein technische Ausbildung die niedrigste Qualifikation in Bezug auf die Fachrichtung dar.

Als zentrales Element kann zusätzlich die Berufserfahrung in die Untersuchung miteinbezogen werden. Hier könnte ebenso von einer positiven Korrelation zwischen der erzielten Berufserfahrung in einer verantwortlichen leitenden Tätigkeit und der Anwendung der Steuerplanung ausgegangen werden.

⁵²⁵ Zur Struktur des Bildungssystems vgl. das Schaubild des *BMBF* (2005a), S. 8. Vgl. zu dieser Einteilung gem. den „International Standard Classification of Education (ISCED 97)“ auch *BMBF* (2008), S. 3. Siehe auch die Definition des Begriffs Bildung und die Erläuterungen bei *Albers* (2008), S. 225-231. Der Abschluss eines Studiums oder einer Promotion werden der Kategorie des tertiären Bereichs zugeordnet. Berufsqualifizierende Abschlüsse, Fachhochschulreifen, Fachgebundene und Allgemeine Hochschulreifen zählen zum Sekundarbereich II. Der Sekundarbereich I umfasst die mittlere Reife (z.B. den Realschulabschluss) nach zehn Jahren und den ersten allgemein bildenden Schulabschluss (Hauptschulabschluss) nach neun Jahren.

⁵²⁶ Vgl. zu dieser These bereits *Hebig* (1986), S. 2.

⁵²⁷ So auch erfolgt in der Untersuchung von *Jany* (1986), S. 88-90.

Eine einheitliche Definition des Begriffs der Weiterbildung existiert aktuell in der Literatur nicht.⁵²⁸ Unter dem Begriff der Weiterbildung werden im Folgenden jegliche Maßnahmen und Lernprozesse subsumiert, die „nach Abschluss einer ersten Bildungsphase, der [...] Vertiefung, Erweiterung und Ergänzung der früher erworbenen Qualifikationen dienen.“⁵²⁹ Weiterhin erfolgt häufig eine Differenzierung zwischen den Begriffen Weiterbildung und betriebliche Weiterbildung. Letztere ist eine vom Unternehmen organisierte Weiterbildung, die die Förderung und Erweiterung von betriebsnotwendigem Wissen zum Gegenstand hat, die auch in dieser Arbeit zugrunde gelegt wird.⁵³⁰ Anhand des Formalisierungsgrades werden einzelne Weiterbildungsmaßnahmen differenziert. Maßnahmen mit hoher Formalisierung, wie bspw. organisierte (nicht zwingend im Unternehmen selbst durchgeführte) Weiterbildungsseminare oder Tagungen, aber auch informelle Lernformen, d.h. intuitive oder beabsichtigte Lernprozesse im Berufskontext und selbstgesteuertes Lernen, wie z.B. das Lesen von Fachliteratur oder der persönliche Erfahrungsaustausch mit Kollegen, werden als Weiterbildung angesehen.⁵³¹

Weiterbildung kann demnach in dieser Arbeit durch die Häufigkeit des Lesens von steuerlicher Literatur in Form von z.B. abonnierten Fachzeitschriften oder den vom Steuerberater erhaltenen Mandantenrundschriften gemessen werden. Dem liegt die Vermutung zugrunde, dass die Inanspruchnahme von Weiterbildungsmaßnahmen die steuerliche Bildung des Unternehmers verbessern und das Verständnis für betriebswirtschaftliche und steuerliche Zusammenhänge fördern kann, sodass damit ein positiver Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung ausgeübt wird. Dies gilt gleichermaßen für den Besuch von Steuertagungen und Informationsveranstaltungen zur Weiterbildung seitens des Unternehmers.⁵³² Die Tabelle 10 auf der folgenden Seite fasst die Ausführungen und die einzelnen Indikatoren zusammen.

⁵²⁸ Vgl. dazu m.w.N. *Tredop* (2008), S. 9 oder auch *BMBF* (2005b), S. 7 f. Zu einer Differenzierung der Begriffe Aus-, Weiter- und Fortbildung siehe *Rosenstiel/Nerdinger* (2011), S. 220.

⁵²⁹ *Weber* (1997), S. 278. Vgl. auch *Brödel* (2006), S. 475 oder *Rebmann/Tenfelde/Schlömer* (2011), S. 31-33. *Dröge* (2006), S. 188 differenziert weiterhin eine Anpassungs- und Aufstiegsweiterbildung zur „Feinabstimmung“ und eine Umschulungsweiterbildung. So auch *Arnold* (2006), S. 176.

⁵³⁰ Vgl. *Arnold* (2006), S. 176 f.; *BMBF* (2005b), S. 9; *Schiersmann/Iller/Remmele* (2001), S. 8 und *Weber* (1997), S. 278. *Dobischat/Husemann* sprechen terminologisch von beruflicher Weiterbildung. Vgl. zum Begriff und umfassenden inhaltlichen Erläuterungen *Dobischat/Husemann* (2010), S. 337-342.

⁵³¹ Siehe *Baethge et al.* (2003), S. 15 f.; *Schiersmann/Iller/Remmele* (2001), S. 9-12; *Weber* (1997), S. 278. Zum informellen und selbstgesteuerten Lernen vgl. auch die Erläuterungen bei *Rosenstiel/Nerdinger* (2011), S. 220 und S. 224.

⁵³² Zu den unterschiedlichen Maßnahmen und Teilbereichen der Weiterbildung vgl. nochmals *Arnold* (2006), S. 176 f.; *Schiersmann/Iller/Remmele* (2001), S. 9-14 und *Weber* (1997), S. 278.

Dimension	Indikator	eV
Bildungsabschluss	Promotion; abgeschlossenes Studium; Meister-Prüfung (oder analoger Abschluss), Lehre/Berufsfachschule; Abitur; Fachhochschulreife; Realschulabschluss, Hauptschulabschluss, sonstiger Abschluss	+
Fachrichtung	kaufmännisch und technisch, kaufmännisch, technisch, sonstige Fachrichtungen	+
Berufserfahrung	Anzahl in Jahren	+
Weiterbildung	Lesen steuerlicher Literatur, Besuch von Fach- und Fortbildungsseminaren, etc.	+

Tabelle 10: Operationalisierung des Konstrukts Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund.

5.2.2.2 Betriebsgröße

Auch das Konstrukt „Betriebsgröße“ stellt ein eindimensionales Konstrukt dar. Zur Untersuchung eines Wirkungszusammenhangs zwischen der Anwendung der Steuerplanung und der Unternehmensgröße kann auf die bereits in Kap. 2 festgelegte Definition für KMU der EU-Kommission zurückgegriffen werden, wodurch die Abgrenzung der Unternehmensstruktur anhand quantitativer Merkmale nach Größenklassen erfolgte. Die Tabelle 11 zeigt die Dimensionen des Konstrukts, die zur Konzeptualisierung herangezogen werden.

Konstrukt	Dimension
Betriebsgröße	Anzahl der Mitarbeiter
	Umsatz pro Jahr in EUR
	Bilanzsumme pro Jahr in EUR

Tabelle 11: Konzeptualisierung des Konstrukts Unternehmensgröße.

Zur Spezifikation der Unternehmensgröße werden, wie in Tabelle 11 und der Tabelle 12 auf der folgenden Seite aufgeführt, die Merkmale Beschäftigtenzahl, Umsatz und Bilanzsumme eingesetzt. Diese mehrdimensionale Betrachtungsweise hat in Bezug auf die empirische Untersuchung den Vorteil, dass bei einer unmöglichen Zuordnung, z.B. wenn die Beschäftigtenzahl innerhalb und der Umsatz außerhalb der Größengrenzen einer Klasse liegen, auf die Bilanzsumme als zusätzliches Merkmal zurückgegriffen werden kann.⁵³³ Anhand dieser Vorgehensweise könnte bei ausreichenden Daten auch ein Wirkungszusammenhang für jede Kategorie der Unternehmensgröße, namentlich „kleinste“, „kleine“ und „mittlere“ Unternehmen, getestet werden.

⁵³³ Siehe zu dieser Vorgehensweise auch *Staud* (2009), S. 41. Zu erhebungsbezogenen Kriterien in Bezug auf die Betriebsgröße siehe *Pfohl* (2006), S. 12-14.

Dimension	Indikator	eV
Anzahl der Mitarbeiter	0 bis 250	+
Umsatz pro Jahr in EUR	0 bis 50 Mio.	+
Bilanzsumme pro Jahr in EUR	0 bis 43 Mio.	+

Tabelle 12: Operationalisierung des Konstrukts Unternehmensgröße.

5.2.2.3 Unternehmensführung

Das Konstrukt Unternehmensführung entspricht einem einfaktoriellen Konstrukt, wodurch entsprechend der dargestellten Unternehmensführungsoptionen in Tabelle 13 eigentümergeführte und fremdgeführte KMU unterschieden werden. Bei der empirischen Untersuchung sind ferner mögliche Autokorrelationen aufgrund der zunehmend fremden Unternehmensführung mit steigender Betriebsgröße zu berücksichtigen.

Konstrukt	Dimension	eV
Unternehmensführung	Eigentümergeführt	-
	Fremdgeführt	+

Tabelle 13: Operationalisierung des Konstrukts Unternehmensführung.

5.2.2.4 Informationsbasis

Um die zentral existierende Informationsbasis in einem KMU messen zu können, sind für die Operationalisierung des eindimensionalen Konstruktes unterschiedliche Indikatoren zu formulieren, die eine Beurteilung der vorhandenen Informationen im KMU erlauben. Dabei soll allein auf das unternehmensinterne Informationssystem, d.h. auf die bereits vorhandene Informationsbasis abgestellt werden. Informationsbeschaffungsmaßnahmen, wie z.B. das Einholen einer verbindlichen Auskunft bei der Finanzverwaltung zur Verringerung der Unsicherheit, im Zusammenhang mit einer Steuerplanung werden nicht betrachtet. Die Tabelle 14 zeigt die Dimensionen, die im Folgenden vorgestellt werden.

Konstrukt	Dimension
Informationsbasis	Planungshorizont
	Aufstellen von Planrechnungen mit steuerlichem Bezug
	Abhängigkeit von Banken

Tabelle 14: Konzeptualisierung des Konstrukts Informationsbasis.

Als Grundlage für die Informationsbeschaffung können neben Basisinformationen aus der Buchführung Teilpläne der einzelnen Unternehmensbereiche betrachtet werden.⁵³⁴

Um die Informationsbasis in einem KMU beurteilen zu können, wird daher auf das Vorliegen einzelner Teilpläne mit steuerlichem Bezug abgestellt. Dabei ist aufgrund der Interdependenzen zwischen kurz- und langfristiger Planung und dem vorgegebenen Zielsystem des KMU auch der zugrunde gelegte Planungshorizont zu beachten.⁵³⁵

Aufgrund der Unsicherheitsproblematik verkürzt sich jedoch der Planungshorizont, wobei zumindest das Vorliegen einer steuerlichen Zweijahresplanung empfehlenswert erscheint.⁵³⁶

Zur Sicherung der Liquidität sollten in der *Finanzplanung* alle finanziellen Bewegungen eines KMU dokumentiert werden.⁵³⁷ Da Steuern Zahlungsmittelabflüsse verursachen, müssen diese im Finanzplan Berücksichtigung finden. Damit ist ein mehrperiodiger Planungshorizont der Finanzplanung obligatorisch. Das Vorliegen eines Steuerzahlungsplans als Untervariante des Finanzplans könnte hier gesondert betrachtet werden. In diesem sind zur Liquiditätssicherung die unterschiedlich terminierten Steuerzahlungen, wie Abschluss- und Vorauszahlungen, zu erfassen. So sind etwaige Anpassungen von Vorauszahlungen oder Notwendigkeiten bzw. Möglichkeiten des Hinausschiebens einer Steuerzahlung ersichtlich.⁵³⁸ Auch Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Berücksichtigung von Steuern erweitern die Informationsbasis im KMU. Werden aufgrund von geplanten Investitionen Wirtschaftlichkeitsrechnungen durchgeführt, können diese ebenso unter Berücksichtigung von Steuern erfolgen.

Ebenso kann der Grad der Abhängigkeit von Banken Aufschluss zur Informationsbasis in einem KMU geben bzw. die Informationsbasis in einem KMU verbessern.⁵³⁹ Banken verlangen für die Vergabe von Krediten zur Kontrolle und Risikoabschätzung umfassende Unternehmensinformationen und fordern diese regelmäßig in aktueller Form an. Der Unternehmer muss daher allein aus Gründen der Inanspruchnahme von Krediten Informationen bereitstellen, die eine Planungsaktivität zumindest fördern könnte,

⁵³⁴ Damit wird auf interne Informationsquellen abgestellt. Auch externe Informationsquellen wie z.B. der Besuch von Tagungen, das Lesen steuerlicher Literatur etc. könnten für die Beurteilung der Informationsbasis im KMU herangezogen werden. Diese Daten werden im Zusammenhang mit der Variable „betriebswirtschaftlicher Hintergrund“ erhoben. Vgl. dazu S. 114-117 in diesem Kap.

⁵³⁵ Vgl. dazu bereits die Kategorisierung der Steuerplanung anhand unterschiedlicher Tätigkeitsfelder in Kap. 3.3.2, S. 54-56. Siehe auch *Wacker* (1979), S. 145; *Eisenach* (1974), S. 80-82.

⁵³⁶ So auch ausführlich *Wacker* (1979), S. 149 f.

⁵³⁷ Zur Planung von Zahlungsverpflichtungen und der Überwachung der Liquidität mittels der Finanzplanung speziell bei mittelständischen Unternehmen vgl. auch *Tecklenburg* (1985), S. 16-34.

⁵³⁸ Siehe dazu bereits *Wacker* (1979), S. 158.

⁵³⁹ Vgl. dazu nochmals den Anteil der Bankverbindlichkeiten an der Gesamtfinanzierung in Abb. 12 in Kap. 3.3.2.3.2, S. 74.

da diese Informationen für andere Zwecke ohnehin bereitgestellt werden. Demnach könnte die Informationsbasis bei zunehmendem Grad der Fremdfinanzierung über Banken steigen und damit positive Auswirkungen auf die Anwendung der Steuerplanung haben. Um den Grad der Abhängigkeit von Banken zu bestimmen und damit Hinweise auf den Zusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung messen zu können, wird im Fragebogen nach dem Anteil des Eigenkapitals im Verhältnis zum Fremdkapitalanteil gefragt und damit auf die Fremdkapitalquote als Ausprägung des Indikators abgestellt. Zwar ist anhand der alleinigen Betrachtung der Fremdkapitalquote der Anteil der Bankverbindlichkeiten nicht ersichtlich, dennoch können so Tendenzaussagen ermittelt werden, da die Finanzierung durch Bankkredite nach der Innenfinanzierung die häufigste Finanzierungsquelle darstellt.⁵⁴⁰ Die Tabelle 15 fasst die Operationalisierung des Konstrukts Informationsbasis zusammen.

Dimension	Indikator	eV
Planungshorizont	0 bis 10 Jahre	+/-
Aufstellen von Planrechnungen mit steuerlichem Bezug	Wirtschaftlichkeitsrechnungen Steuerzahlungsplan	+
Abhängigkeit von Banken	Fremdkapitalquote	+

Tabelle 15: Operationalisierung des Konstrukts Informationsbasis.

5.2.2.5 Delegation

Zur Konzeptualisierung des Konstrukts Delegation können unterschiedliche Dimensionen betrachtet werden. Fragestellung in der empirischen Untersuchung ist zunächst der Träger der steuerlichen Aufgaben im KMU. Es soll unter dem Konstruktnamen Delegation jedoch nicht nur die direkte Verteilung von Aufgaben sondern auch die Struktur des Informationsaustausches betrachtet werden. Daher werden als Dimensionen neben dem Träger steuerlicher Aufgaben auch das Interaktionsverhalten und die Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben betrachtet. Die folgende Tabelle 16 zeigt die Dimensionen des Konstrukts Delegation.

Konstrukt	Dimension
Delegation	Träger steuerlicher Aufgaben
	Interaktionsverhalten
	Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben

Tabelle 16: Konzeptualisierung des Konstrukts Delegation.

⁵⁴⁰ Vgl. nochmals Kap. 3.3.2.3.2, S. 75.

Träger steuerlicher Aufgaben können der Eigentümer selbst, ein Mitarbeiter oder der Steuerberater sein. Es ist somit nach interner und externer Erledigung steuerlicher Aufgaben zu unterscheiden.

Im Rahmen der Auslagerung von steuerlichen Aufgaben auf einen Steuerberater ist das Interaktionsverhalten zu betrachten. Unter Interaktionsverhalten kann allgemein die wechselseitige Kommunikation, d.h. die „Gesamtheit zwischenmenschlicher Austauschprozesse“⁵⁴¹ – in dieser Arbeit also die wechselseitige Kommunikation zwischen Steuerberater und Mandant in beide Richtungen – verstanden werden. Kommunikation kann definiert werden als der verbale und nonverbale Austausch von Informationen.⁵⁴² Im Folgenden soll Kommunikation dabei als Form sowohl das planmäßige als auch das außerplanmäßige Zustandekommen eines Informationsaustausches zwischen Steuerberater und seinem Mandanten umfassen.⁵⁴³ Dieses so definierte mehrdimensionale Konstrukt wird folgend durch die Art und Weise der Kommunikation zwischen Unternehmer und Berater und die Häufigkeit der Kontaktaufnahme bestimmt.

Entscheidend ist also die Art und Weise der Kommunikation zwischen Unternehmer und Berater. Ansätze der Steuerplanung dienen für den Steuerberater auch dazu, Mandate zu erhalten. Darüber hinaus erhalten KMU von einigen Beratern evtl. nicht immer die Möglichkeit der Planung, weil sie auf mögliche Optionen nicht aufmerksam gemacht werden. Gerade der Bereich der Steuerplanung steht in erster Linie für Honorarpolitik und Serviceengagement seitens des Beraters. Ob eine steuerplanerische Aktivität existiert, hängt damit in erheblichem Maße auch von der Einstellung des Beraters ab.⁵⁴⁴ Wesentlich ist hier die aktive Benennung von Gestaltungsmöglichkeiten von Seiten des Beraters.⁵⁴⁵ Nur wenn der Berater den Unternehmer auf Gestaltungsmöglichkeiten aufmerksam macht und steuerliche Fragestellungen umfassend erörtert und somit seine Arbeit mit der Erstellung des Abschlussberichtes nicht als beendet ansieht, ergibt sich daraus auch die Zufriedenheit des Unternehmers mit dem Berater und dem

⁵⁴¹ Kals/Gallenmüller-Roschmann (2011), S. 105. Siehe auch Gelléri/Kanning (2007), S. 331 f.

⁵⁴² Vgl. Buer/Niederhaus (2010), S. 102. Ausführlich und allgemein zum Thema Kommunikation und Interaktion vgl. Schulz von Thun (2010).

⁵⁴³ Häufig werden für das planmäßige und außerplanmäßige Zustandekommen der Kommunikation auch die – wesentlich unschärferen – Termini formell und informell verwendet. Vgl. dazu Kals/Gallenmüller-Roschmann (2011), S. 107.

⁵⁴⁴ So auch das Ergebnis der Interviews mit Steuerberatern bei Marcinek (2010), S. 66. Vgl. dazu nochmals FN 442.

⁵⁴⁵ Vgl. umfassend Jacobsen (2009), S. 162 f., der in diesem Beitrag auch den Prozess der Suche nach steuerlicher Gestaltung von Seiten des Beraters beschreibt. In einer zum Thema Unternehmensnachfolge durchgeführten Studie von Schröer/Kayser (2006), S. 22 geben 62 % der insgesamt 244 befragten Unternehmensberater an, dass KMU-Mandanten keine genauen Vorstellungen in Bezug auf die Nachfolgeregelung haben und sich konkrete Vorschläge des Beraters wünschen. Dies wäre aus KMU-Sicht auch insgesamt für die Steuerplanung zu überprüfen.

Ergebnis der Beratung.⁵⁴⁶ Auch der Hinweis, ob der Unternehmer sich mit der von dem Steuerberater zugesandten betriebswirtschaftlichen Auswertung beschäftigt und diese u.U. in einem Gespräch zusammen mit dem Berater bespricht, gibt einen Hinweis auf das Kommunikationsverhalten.

Die Häufigkeit der Kontaktaufnahme ist nur in Zusammenhang mit der Messung des Kommunikationsverhaltens zu interpretieren. Aktive Gestaltungshinweise von Seiten des Beraters sind hier von wesentlicher Relevanz, sodass nicht auf die reine absolute Anzahl des Aufsuchen des Steuerberaters abgestellt wird, sondern auf die Häufigkeit, in denen der Steuerberater explizit um Rat gefragt wird und einzelne Probleme aus den genannten Tätigkeitsfeldern der Steuerplanung erörtert werden. Nur diese Aspekte können anhand einer Skala wie „regelmäßig“, „bei wichtigen Entscheidungen“, „Treffen mit dem Steuerberater von Fall zu Fall“ oder „bei Erreichen einer vorgegebenen Grenze“ gemessen werden. Andernfalls könnte selbst das Aufsuchen des Steuerberaters für die Übergabe der monatlichen Buchhaltungsunterlagen als Kontakt gewertet werden, wobei jährlich betrachtet diese zwölf Kontakte mit dem Steuerberater noch keine Steuerplanung bewirken.

Zusätzlich könnte die Höhe der Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben ein Indiz für die Anwendung der Steuerplanung in einem KMU sein. Nach *Wagner* lassen sich darunter neben den Steuervollzugskosten, d.h. den Steuerdeklarationskosten, auch die Kosten subsumieren, die bei der Planung von Maßnahmen zur Steuervermeidung entstehen.⁵⁴⁷ Diese sind – im Gegensatz zu den zuvor genannten Steuervollzugskosten – durch die Art der Entstehung, namentlich durch das Nutzen von Wahlrechten aus Sicht des Steuerpflichtigen, gestaltbar.⁵⁴⁸ Damit ist zu vermuten, je höher der Komplexitätsgrad und der Umfang der anfallenden zu erledigenden steuerlichen Aufgaben ist, desto höher sind die Kosten, die durch die Bearbeitung und Planung steuerlicher Sachverhalte entstehen.⁵⁴⁹

Zuvor wurden bereits die Kosten der externen Steuerberatung anhand der Definition nach *Franke* bestimmt. Die Kosten einer externen Steuerberatung (K_{ext}) ergeben sich aus der Summe des Steuerberatungshonorars (B_S) und den Kommunikationskosten zwischen Berater und Unternehmung (B_K).⁵⁵⁰ Neben den Kosten bei einer Fremdver-

⁵⁴⁶ In einer Untersuchung von *Marner/Jaeger* (1990), S. 17 konnte festgestellt werden, dass von 191 befragten Unternehmen, die sich regelmäßig beraten lassen, 75 % zufrieden mit der Beratungsleistung sind. Unternehmen, die nur gelegentlich einen Steuerberater aufsuchten, und insbesondere kleine Unternehmen waren deutlich unzufriedener.

⁵⁴⁷ Sog. Planungs- und Vollzugskosten. Siehe dazu *Wagner* (2006), S. 20; *Wagner* (2005), S. 94.

⁵⁴⁸ So *Eichfelder* (2010), S. 23.

⁵⁴⁹ Vgl. dazu auch *Schneider* (2004), S. 1517, der Steuererhebungskosten als Analysemaßstab für die Komplexität des Steuerrechts heranzieht.

⁵⁵⁰ Vgl. nochmals *Franke* (1980), S. 287.

gabe der steuerlichen Aufgaben sind ebenso die internen Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben zu betrachten.⁵⁵¹ Nach *Franke* setzen sich die internen Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben wie folgt zusammen:⁵⁵²

$$K_{int} = P + S + K + W + I$$

mit

P	= Personalkosten einschließlich Nebenkosten
S	= Sachkosten
K	= Kommunikationskosten
W	= Weiterbildungskosten
I	= Informationskosten

Um den Komplexitätsgehalt der Befragung nicht zu erhöhen und die Ausfülldauer nicht zu verlängern,⁵⁵³ wird bei der Erhebung auf eine Parzellierung der einzelnen Kostenbestandteile verzichtet und ausschließlich auf die Gesamtkosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben rekuriert. Durch die beidseitige Betrachtung der internen als auch der externen Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben können so – sollten bei der Auswertung Zusammenhänge ermittelt werden können – zusätzlich Unterschiede zwischen den beiden Gruppen berücksichtigt werden. Die Kostenangaben im Fragebogen müssen zudem in Bezug zur Unternehmensgröße betrachtet werden. Sowohl absolute als auch relative Kosten verhalten sich korrelativ zur Unternehmensgröße.⁵⁵⁴ Ferner sind hierbei Korrelationen zwischen Umsatz und Steuerberaterkosten aufgrund der existierenden Steuerberatergebührenverordnung bei der Interpretation der Daten zu berücksichtigen. Die Höhe der Kosten für die Erledigung wird daher auch nicht als alleiniges Indiz für die Anwendung einer Steuerplanung in KMU herangezogen. Die folgende Tabelle 17 zeigt die zu untersuchenden Indikatoren und deren Operationalisierung.

⁵⁵¹ Zu Bewertungsproblemen von Kostenbestandteilen bei der Erledigung steuerlicher Aufgaben durch den Steuerpflichtigen, also das KMU selbst vgl. *Eichfelder* (2010), S. 46-49.

⁵⁵² Vgl. *Franke* (1980), S. 287.

⁵⁵³ Vgl. zur Datenerhebungstechnik die Ausführungen in Kap. 5.4.2.

⁵⁵⁴ So *Eichfelder* (2010), S. 34 und S. 59 m.w.N.

Dimension	Indikator	eV
Träger steuerlicher Aufgaben	Steuerberater; Mitarbeiter; Eigentümer etc.	+
Interaktionsverhalten	Häufigkeit der Kontaktaufnahme	+/-
	Kommunikationsverhalten	+
Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben	0 bis über 45.000 EUR	+

Tabelle 17: Operationalisierung des Konstrukts Delegation.

5.2.2.6 Art und Fristigkeit der Entscheidung

Zur Ermittlung, ob die Art und Fristigkeit der Entscheidung einen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung in KMU ausübt, kann erneut auf die Einteilung der Steuerplanung anhand strategischer und taktischer Steuerplanung zurückgegriffen werden. Somit ergeben sich für das eindimensionale Konstrukt der Entscheidungsart zwei unterschiedliche Dimensionen: Konstitutive Entscheidungen und Entscheidungen bzgl. der laufenden Geschäftstätigkeit. So ist zu untersuchen, ob der Unternehmer bzgl. der Wichtigkeit des Einbezugs von Steuern eine Unterscheidung zwischen den zu treffenden Entscheidungen in der Form vornimmt, dass die Berücksichtigung von Steuern aus seiner Sicht bei konstitutiven – der strategischen Steuerplanung zugeordneten – Entscheidungen von höherer Relevanz ist als bei Entscheidungen der taktischen Steuerplanung, also der laufenden Geschäftstätigkeit. Die folgende Tabelle 18 zeigt die Konzeptualisierung des Konstrukts Entscheidungsart auf.

Konstrukt	Dimension
Entscheidungsart	Konstitutive Entscheidungen
	Entscheidungen der laufenden Geschäftstätigkeit

Tabelle 18: Konzeptualisierung des Konstrukts Entscheidungsart.

In Anlehnung an die vorgenommene Einteilung können unter konstitutiven Entscheidungen Rechtsform- und Standortwahlentscheidungen sowie Entscheidungen bzgl. der Unternehmensnachfolge subsumiert werden. Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsentscheidungen sind als Entscheidungen der laufenden Geschäftstätigkeit zu determinieren. Die Tabelle 19 auf der folgenden Seite zeigt diese Zuordnung abschließend auf.

Dimension	Indikator	eV
Konstitutive Entscheidungen	Rechtsformwahlentscheidung Standortwahlentscheidung Unternehmensnachfolge	+
Entscheidungen der laufenden Geschäftstätigkeit	Investitionsentscheidungen Finanzierungsentscheidungen Gewinnermittlungsentscheidungen	-

Tabelle 19: Operationalisierung des Konstrukts Entscheidungsart.

5.2.2.7 Wahrnehmung der Komplexität

In welcher Art und Weise das Steuerrecht vom Unternehmer wahrgenommen wird, lässt sich nicht direkt beobachten und muss daher ebenfalls durch ein Set an Indikatoren operationalisiert werden, um eine Messung zu ermöglichen.

Zur Messung der Komplexität des Steuerrechts ist es zunächst notwendig zu verdeutlichen, was unter Komplexität zu verstehen ist. Dazu kann auf die Organisationstheorie rekurriert werden, wobei der Ansatz von *Bronner* vorgestellt wird.⁵⁵⁵ *Bronner* hat den Begriff der Komplexität anhand von fünf Merkmalen konzeptualisiert, die folgend für das Steuerrecht verdeutlicht werden:

- Die *Anzahl* der Regelungen und ihre Beziehungen zueinander:
Das Steuerrecht ist mit einer hohen Regelungsichte versehen.
- Die *Kompliziertheit* der einzelnen Regelungen, d.h. die Heterogenität der Regelungen und ihre Beziehungen zueinander:
Beispielsweise sind hier die Regelungen der §§ 6b, 15a und 34a EStG anzuführen.
- Der *Varietät*, d.h. dem Gestaltungspotenzial durch die Kombination einzelner Rechtsvorschriften:
Als Beispiel für diesen Aspekt kann z.B. die Anrechnung des 3,8fachen Messbetrags der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer genannt werden.

⁵⁵⁵ Die Grundlagen zu einer Operationalisierung des Begriffs der Komplexität gehen auf die Systemtheorie zurück. Hier sind insbesondere die Arbeiten von *Luhmann* zu nennen, der einen ähnlichen Ansatz verwendet, jedoch die Zeitdimension vernachlässigt. Siehe dazu *Luhmann* (1980), Sp. 1064 f.; *Luhmann* (1984), S. 45 f. Vgl. zu der Darstellung von Komplexität im Steuerrecht insbesondere auch *Rieger* (2011), S. 23-26.

- Der *Dynamik*, d.h. der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts:
Hier können z.B. die zahlreichen und schnelllebigen Änderungen im Bereich der degressiven AfA oder der geringwertigen Wirtschaftsgüter in der jüngsten Vergangenheit angeführt werden.⁵⁵⁶
- Der *Transparenz*, d.h. das Wissen über die zuvor genannten Merkmale.⁵⁵⁷

Damit ergeben sich Hinweise auf den Komplexitätsgehalt des Steuerrechts aus den bereits beschriebenen Unsicherheitsfaktoren des Steuerrechts.⁵⁵⁸ So können die Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts, die für Laien oftmals unverständliche Sprache in Gesetzestexten oder der Regelungsumfang des Steuerrechts dazu führen, dass der Unternehmer das Steuerrecht als komplex betrachtet.

Homburg/Kebbel verfolgen einen anderweitigen Ansatz. Sie konzeptualisieren Komplexität durch die Anzahl der Elemente und die Heterogenität der Elemente.⁵⁵⁹ Diese geringe Übereinstimmung im Gegensatz zum zuvor vorgestellten Ansatz greift für die Abbildung des Komplexitätsgehaltes des Steuerrechts zu kurz. Es wird daher der Komplexitätsgehalt anhand der oben beschriebenen Merkmale konzeptualisiert, die sich unter dem Indikator der Unsicherheitsproblematik subsumieren lassen. Die Tabelle 20 fasst die Ausführungen zusammen.

Konstrukt	Dimension
Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts	Einschätzung des Unternehmers bzgl. der Unsicherheitsproblematik im Steuerrecht

Tabelle 20: Konzeptualisierung des Konstrukts Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts.

Mit der Klärung des Begriffs der Komplexität ist jedoch noch nicht der Begriff der Wahrnehmung determiniert. Es handelt sich nicht um eine objektiv wahrgenommene Komplexität, sondern allein um subjektive Komplexität.⁵⁶⁰ Die Einschätzung und

⁵⁵⁶ Zur Änderungsgeschwindigkeit im Steuerrecht vgl. nochmals die Ausführungen in Kap. 3.1.3, S. 41 f. Allein im Zeitraum von 2006 bis 2010 gab es im Einkommensteuergesetz immerhin 428 Bestimmungen, die durch 48 Gesetze geändert wurden. Vgl. *BRH* (2012), S. 12. Zu den Änderungen im Zeitablauf nach einzelnen Steuerarten vgl. auch die Ergebnisse der empirischen Untersuchung bei *Brähler* (2008), S. 660-665 und bei geringwertigen Wirtschaftsgütern siehe z.B. *Siegle* (2010).

⁵⁵⁷ Zu den verwendeten Merkmalen siehe *Bronner* (1992), Sp. 1122.

⁵⁵⁸ Vgl. zur Unsicherheitsproblematik nochmals Kap. 3.1.3, S. 41 f. Allgemein zur Messung der Komplexität des Steuerrechts siehe auch *Eichfelder* (2010), S. 14-18 m.w. N. *Eichfelder* verdeutlicht auch, dass allein die Anzahl an steuerlichen Publikationen nicht als Maßstab zur Messung der Komplexität herangezogen werden kann. Vgl. nochmals *Eichfelder* (2010), S. 2 m.w.N.

⁵⁵⁹ Siehe *Homburg/Kebbel* (2001), S. 480.

⁵⁶⁰ Vgl. *Bronner* (1992), Sp. 1122.

Meinung, also das Empfinden des Unternehmers in Bezug auf das deutsche Steuersystem, steht im Fokus der Betrachtung.⁵⁶¹

Die Messung von Einschätzungen und Meinungen ist der Sozialpsychologie zuzuordnen, wobei auf die Einstellungsmessung rekurriert werden kann. Einstellungen bezeichnen „erlernte, relativ dauerhafte psychische Neigungen von Individuen, gegenüber Umweltstimuli positiv oder negativ zu reagieren“⁵⁶² und kann bezogen auf den vorliegenden Untersuchungsgegenstand in unterschiedliche Dimensionen unterteilt werden:

- In die *affektive Komponente*, d.h. gefühlsmäßige Bewertungen des Steuerrechts,
- in die *kognitive Komponente*, d.h. das Wissen des Unternehmers in Bezug auf das Steuerrecht und die
- *konative Komponente*, d.h. die Verhaltensneigung des Unternehmers.⁵⁶³

Je nach Berücksichtigung der Komponenten werden eindimensionale oder mehrdimensionale Einstellungsmodelle unterschieden. Während die erste Komponente klar an das subjektive Empfinden des Unternehmers anknüpft, sind nach dieser Einteilung durch die kognitive Komponente auch Persönlichkeitsmerkmale wesentlich für die Wahrnehmung der Komplexität. So könnte der Wissensstand des Unternehmers bzgl. des Steuerrechts die Wahrnehmung der Komplexität beeinflussen. Die Verknüpfung von Komplexitätsmerkmalen und Persönlichkeitsmerkmalen zur Messung der Komplexität wird in der Literatur unterschiedlich betrachtet. So zieht z.B. *Güthoff* zur Messung der Komplexität im Fall einer Dienstleistung sowohl Leistungs- als auch Persönlichkeitsmerkmale heran,⁵⁶⁴ während *Homburg/Kebbel* hingegen die Auffassung vertreten, dass Persönlichkeitsmerkmale nicht Gegenstand des Ansatzes sein dürfen, da so Komponenten und Auswirkungen der Komplexität nicht voneinander separiert werden.⁵⁶⁵

Es wird der Ansicht von *Homburg/Kebbel* gefolgt und damit zur Messung der Komplexität eine stringente Trennung von Komplexitätsmerkmalen und Persönlichkeitsmerkmalen vorgenommen. Die konative Komponente kann zur Messung nicht herangezogen werden, da hier Beobachtungen des Verhaltens oder Äußerungen von Verhaltensabsichten generiert werden müssten.⁵⁶⁶ Für die vorliegende Untersuchung wird

⁵⁶¹ Dazu werden auch drei Statements der empirischen Studie der Steuerzahlertypen von *Lösel/Brähler/Hackert* (2009) verwendet, die fünf der sieben Steuerzahlertypen nach *Tipke* empirisch nachweisen konnten. Vgl. zu den Steuerzahlertypen *Tipke* (2000), S. 82-89.

⁵⁶² *Böhler* (2004), S. 115.

⁵⁶³ In Anlehnung an *Böhler* (2004), S. 115 f.

⁵⁶⁴ Siehe *Güthoff* (1995), S. 31-40.

⁵⁶⁵ Vgl. *Homburg/Kebbel* (2001), S. 481.

⁵⁶⁶ Vgl. *Böhler* (2004), S. 116.

somit auf die affektive Komponente abgestellt, wodurch sich die in der folgenden Tabelle 21 aufgeführte Operationalisierung der Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts ergibt.

Dimension	Indikator	eV
Einschätzung des Unternehmers bzgl. der Unsicherheitsproblematik im Steuerrecht	Regelungsumfang im Steuerrecht (Anzahl)	+
	Sprache in Gesetzestexten (Kompliziertheit)	+
	Möglichkeit der in Frage kommenden Rechtsvorschriften für den gleichen Sachverhalt (Varietät)	+
	Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts (Dynamik)	+

Tabelle 21: Operationalisierung der Wahrnehmung des Steuerrechts.

5.2.3 Abschließende Übersicht des Messmodells

Für eine bessere Übersicht werden die Ausführungen zur Operationalisierung abschließend in einem Messmodell grafisch dargestellt und zusätzlich die späteren Items des Fragebogens durch Angabe der Fragennummer den einzelnen Indikatoren direkt zugeordnet.⁵⁶⁷

Im Zentrum der Abbildung 18 auf der folgenden Seite steht die Steuerplanung als abhängige Variable (Y). Auf der rechten Seite befinden sich die einzelnen Einflussfaktoren (X₁-X₇) mit den im Rahmen der Operationalisierung bestimmten Items, die im Fragebogen anhand der dazugehörigen Fragennummer ersichtlich sind. Ferner sind die Hypothesen mit dem gerichteten Wirkungszusammenhang auf die Anwendung der Steuerplanung angegeben. Auf der linken Seite sind die Merkmale zur Messung der Anwendung der Steuerplanung und ebenso die dazugehörigen Fragen im Fragebogen aufgeführt.

⁵⁶⁷ Vgl. dazu die folgenden Ausführungen zum Aufbau und der Entwicklung des Fragebogens und den Fragebogen im *Anhang B*, S. 256-263.

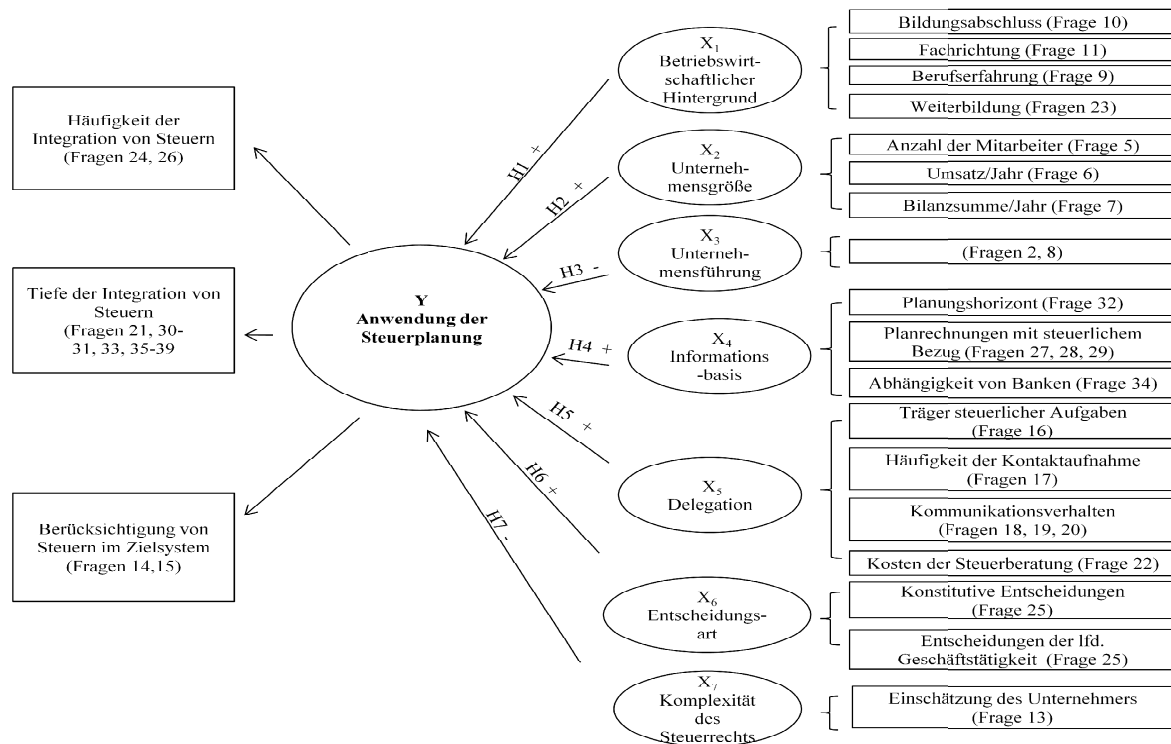


Abbildung 18: Grafische Darstellung des Messmodells.⁵⁶⁸

5.3 Aufbau des Fragebogens

Bei der Entwicklung des Fragebogens wird weitgehend den Empfehlungen von *Diekmann* gefolgt.⁵⁶⁹ Es wurden zunächst die in der Tabelle 22 auf der folgenden Seite aufgeführten thematischen Einheiten festgelegt, die in einzelne Module unterteilt wurden. Erst dann wurden für jede einzelne Einheit die Fragen formuliert. Die Titel der thematischen Einheiten sind im Fragebogen sichtbar. Zum einen, um den Leser eine ungefähre Richtung zu geben, welche Inhalte erfragt werden sollen und zum anderen, um die Gestaltung des Fragebogens aufzulockern.

⁵⁶⁸ Quelle: Eigene Darstellung.

⁵⁶⁹ Vgl. *Diekmann* (2012), S. 483-486. Vgl. aber auch *Homburg/Krohmer* (2008), S. 42 f. sowie die Checkliste zur Vorgehensweise auf S. 48 f.

Titel der thematischen Einheiten	Module
Darstellung des Unternehmens	Merkmale der Unternehmung
	Angaben zur Person
Berücksichtigung von Steuern bei Ihren unternehmerischen Entscheidungen	Ziele der Unternehmung
	Träger steuerlicher Aufgaben
	Steuerplanung
Konkrete Ausgestaltung unternehmerischer Entscheidungen	Rechtsform- und Standortwahl
	Investition und Finanzierung
	Unternehmensnachfolge

Tabelle 22: Aufbau des Fragebogens.

Der Fragebogen beginnt mit sog. Eisbrecherfragen, d.h. Fragen, die für den Probanden einfach auszufüllen sind und zum Thema hinführen. Erst im Anschluss erfolgen die Fragen, die sich explizit auf den Untersuchungszweck beziehen.

Bei der Fragenformulierung wurde darauf geachtet, dass diese kurz und verständlich sowie hinreichend präzise dargestellt werden. Um den Komplexitätsgrad zu reduzieren, wurden doppelte Verneinungen, stark wertbesetzte Begriffe sowie mehrdimensionale Fragen vermieden. Die verwendete Filterfrage bzgl. des Trägers steuerlicher Aufgaben hilft zudem, die Befragungszeit zu reduzieren und für den Probanden nicht relevante Fragen zu vermeiden.⁵⁷⁰

In der Frage zur Einstellungsmessung wurde bei der Erstellung des Sets an Aussagen berücksichtigt, dass die Aussagen in unterschiedliche Richtungen gepolt wurden.⁵⁷¹ Ferner wurde bei der Formulierung der Aussagen darauf geachtet, dass diese zum einen explizit in inhaltlicher Abhängigkeit der zu messenden Variable stehen und zum anderen, dass die Aussagen logisch, beschreibbar und explizit sind.⁵⁷² Zur Messung der verschiedenen Items wird eine Likert-Skala⁵⁷³ herangezogen, zu denen der Unternehmer Stellung in Form von „trifft völlig zu“, „trifft eher zu“, „trifft eher nicht zu“ und „trifft gar nicht zu“ oder aber „stimme völlig zu“, „stimme eher zu“, „stimme eher nicht zu“ oder „stimme gar nicht zu“ nehmen muss.

In den Antwortkategorien, in denen nach Häufigkeiten gefragt wird, folgen die Antwortmöglichkeiten einer Ordinalskala mit den Ausprägungen „sehr oft“, „häufig“,

⁵⁷⁰ Vgl. dazu *Diekmann* (2012), S. 479-481; *Böhler* (2004), S. 99.

⁵⁷¹ Siehe dazu nochmals *Diekmann* (2012), S. 482.

⁵⁷² Vgl. dazu auch *Bortz/Döring* (2009), S. 254.

⁵⁷³ Zur Likert-Skala siehe *Greving* (2009), S. 73-77; *Homburg* (2012), S. 307.

„manchmal“, „selten“ und „fast nie“. ⁵⁷⁴ Bei den Antwortkategorien bzgl. des Zielsystems und der Rechtsform- und Standortwahl sind Rangplätze zu vergeben. ⁵⁷⁵

Schließlich sind auch das Design und das Format von erheblicher Bedeutung für den Erfolg der Untersuchung. ⁵⁷⁶ Zur Reduzierung der Komplexität wurden Fragen übersichtlich dargestellt und gleiche Fragekategorien optisch analog aufbereitet. Der Fragebogen wurde in ein ansprechendes Layout gesetzt, um beim Probanden bereits beim ersten Eindruck die Wirkung von Seriosität, Bedeutsamkeit und einfache Handhabbarkeit zu verstärken. Der Fragebogen wurde ebenso farblich gestaltet, wobei im Sinne der Gestaltungslehre überwiegend zwei Farben, namentlich blau und weiß, verwendet worden sind, die mit den Attributen Seriosität, Sachlichkeit und Klarheit in Verbindung gebracht werden. In diesem Zusammenhang ist auch das Deckblatt entscheidend, welches ebenfalls ansprechend gestaltet wurde, um Interesse zu wecken und den Titel der Studie, Ausfüllanweisungen sowie Kontaktdaten enthält. ⁵⁷⁷

5.4 Methodik der Datenerhebung

5.4.1 Grundgesamtheit und Stichprobe

Um den so konzipierten Fragebogen versenden zu können, sind für die Durchführung der Befragung zunächst die folgenden Fragestellungen zu beantworten:

- Welche Untersuchungsobjekte sollen befragt werden?
- Soll die Befragung in Form einer Voll- oder Teilerhebung durchgeführt werden?

Die zu befragenden Untersuchungsobjekte stellen die Grundgesamtheit der empirischen Untersuchung dar. Damit wird die Grundgesamtheit allgemein als Zielpopulation bezeichnet. ⁵⁷⁸ Für die statistische Untersuchung erfordert die Bestimmung der Grundgesamtheit ferner eine genaue räumliche, zeitliche und sachliche Abgrenzung. ⁵⁷⁹

Zum Kreis der Untersuchungsobjekte könnten alle Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland gehören, die der dieser Arbeit zugrunde liegenden Definition von KMU erfüllen. Diese weite Definition der Grundgesamtheit weist das Problem auf, dass auf-

⁵⁷⁴ Vgl. zu einer Ordinalskalierung *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 135.

⁵⁷⁵ Zu Rangordnungsverfahren vgl. *Homburg* (2012), S. 305.

⁵⁷⁶ Siehe dazu *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 354; *Bortz/Döring* (2009), S. 256.

⁵⁷⁷ Vgl. nochmals *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 354 f.

⁵⁷⁸ Zum Begriff der Grundgesamtheit siehe *Diekmann* (2012), S. 376 f.; *Raithel* (2008), S. 54.

⁵⁷⁹ Vgl. *Böhler* (2004), S. 132.

grund der sich dadurch ergebenden Untersuchungsgröße⁵⁸⁰ keine verlässliche bundesweite Datengrundlage ermittelbar ist.

Die Grundgesamtheit wird daher in Form einer räumlichen Begrenzung enger definiert. Die Untersuchungsobjekte sollen ausschließlich aus dem Bundesland NRW ausgewählt werden.⁵⁸¹ Das Bundesland weist den größten KMU-Bestand und ferner die meisten anstehenden Unternehmensnachfolgen auf.⁵⁸² Bei der Durchführung der Befragung sind als Auswahlgesamtheit diejenigen KMU betrachtet worden, die mittels der Datenbanken der 16 Industrie- und Handelskammern in NRW am 31. Mai 2011 ermittelt werden konnten.⁵⁸³

Die gleiche Vorgehensweise konnte für KMU, die der Handwerkskammer oder den freien Berufen angehören, aufgrund der Unzulänglichkeit der Datenbasis, nicht vorgenommen werden. Eine vergleichbare Datenbank für die Handwerkskammern in NRW existiert zum Zeitpunkt der Befragungsdurchführung nicht, so dass an Stelle einer einzelnen NRW-Datenbank jeder einzelne Handwerkskammerbezirk um Mithilfe hätte befragt werden müssen. Die Kammern händigen ferner Adressdaten nicht nach Größenklassen sortiert und nicht in Form einer Zufallsstichprobe aus,⁵⁸⁴ was bedeutet, dass auch die eigenständige Generierung einer Zufallsstichprobe aus der bereinigten Gesamtdatenbank eines Kammerbezirks aufgrund der fehlenden Größenklassen nicht möglich ist. Gleiches gilt für die 20 Freiberuflerkammern in NRW.

Damit wurde die NRW-Datenbank der Industrie- und Handelskammern für die vorliegende Untersuchung nach der dieser Arbeit zugrunde liegenden KMU-Definition ausgewählt und bereinigt.⁵⁸⁵ Aufgrund mangelnder finanzieller Ressourcen musste eine Vollerhebung als Untersuchungsform ausgeschlossen werden. Damit kam für die Er-

⁵⁸⁰ 99 % der Unternehmen in Deutschland sind KMU. Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 2.1.

⁵⁸¹ Durch diese Begrenzung wird im Rahmen der Standortwahl unter Steuereinfluss die Investitionszulage nicht mehr betrachtet.

⁵⁸² Vgl. dazu nochmals *Hauser/Kay* (2010), S. 20 und Kap. 3.3.2.4, S. 85 f.

⁵⁸³ Für die in NRW zugehörigen Kammern vgl. *Anhang A*, S. 255.

⁵⁸⁴ Dies ergab ein Gespräch mit dem Dachverband des Deutschen Handwerkskammertags und der Handwerkskammer in Düsseldorf. Darüber hinaus wäre die Generierung einer aus allen Handwerkskammerbezirken bestehenden Datenbank mit erheblichen Kosten verbunden gewesen, was aufgrund von finanziellen Ressourcen unterlassen wurde.

⁵⁸⁵ Die Datenbank konnte allerdings nicht vollständig nach der KMU-Definition bereinigt werden, da die Datenbank der IHK andere Größenklassen zugrunde legt. So mussten für die Bildung der Zufallsstichprobe die Betriebsgrößenklassen mit bis zu 500 Mitarbeitern ausgewählt werden. Um dem in der Untersuchung zu begegnen, wird im Fragebogen die KMU-Definition explizit abgefragt.

hebung nur eine Stichprobe (Teilerhebung) in Betracht.⁵⁸⁶ Es wurde daher aus der NRW-Datenbank der Industrie- und Handelskammern eine Zufallsstichprobe von 4.000 KMU gezogen.⁵⁸⁷

5.4.2 Datenerhebungstechnik

Die Erhebung der Daten kann in Form von Primärdaten oder Sekundärdaten erfolgen. Eine Sekundärdatenerhebung bedeutet, es wird auf vorhandenes Datenmaterial zurückgegriffen, das nicht zur Zielsetzung der vorliegenden Untersuchung erhoben worden ist.⁵⁸⁸ Geeignete Daten für das Ziel der vorliegenden Untersuchung liegen nicht vor, sodass eine Primärdatenerhebung angebracht ist. Als Standardinstrument der empirischen Forschung und grundsätzlichen Methode dieser Erhebungsform gilt die Befragung; sie ist die meist verwendete Erhebungsmethode.⁵⁸⁹ Die Befragung kann sowohl mündlich durch einen Interviewer als auch schriftlich erfolgen.⁵⁹⁰

Werden die Teilnehmer der Untersuchung mittels eines standardisierten Fragebogens durch einen Interviewer befragt, handelt es sich um eine starke Strukturierung der Interviewsituation.⁵⁹¹ Vorteile sind hier insbesondere in der hohen Antwortquote und in der Möglichkeit für ergänzende Beobachtungen durch den Interviewer zu sehen. Nachteilig sind in erster Linie, die Notwendigkeit geschulter Interviewer, die hohen Personalkosten und die fehlende Anonymität der Befragung. Weiterhin können die Ergebnisse eines Interviews Verzerrungen aufweisen, da der Interviewer bewusst oder unbewusst Einfluss auf den Gesprächsverlauf nimmt.⁵⁹² Als methodische Probleme in Form von Antwortverzerrungen (Response Errors) sind z.B. die endgültige Verweigerung einer Antwort (Item-Nonresponse), die Abgabe einer „Weiß-nicht-Antwort“ (Meinungslosigkeit), die Abgabe sozial erwünschter Antworten (Social-Desirability-

⁵⁸⁶ Eine Teilerhebung wird dann Stichprobe genannt, wenn die Elemente einer Teilerhebung durch zuvor bestimmte Regeln definiert worden sind. Vgl. *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 259.

⁵⁸⁷ Eine anschauliche Übersicht möglicher Auswahlverfahren findet sich bei *Raithel* (2008), S. 56. Vgl. auch *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 262; *Kaya/Himme* (2009), S. 81; oder zu der Erstellung eines Auswahlplans und möglichen Verfahren *Böhler* (2004), S. 132-134.

⁵⁸⁸ Siehe *Riesenhuber* (2009), S. 12.

⁵⁸⁹ So *Diekmann* (2012), S. 435 f. Als weitere Erhebungsformen sind die Inhaltsanalyse und die Beobachtung zu nennen. Siehe zu dieser Unterteilung *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 315.

⁵⁹⁰ Zu einer Differenzierung der Befragung anhand der Merkmale Kommunikationsform, Kommunikationsart, Befragungssetting und Durchführungsform siehe *Raithel* (2008), S. 66.

⁵⁹¹ Zur Vorgehensweise bei Interviews und deren Strukturierungsgrad siehe *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 315-350; *Bortz/Döring* (2009), S. 237-252.

⁵⁹² Zu den Vor- und Nachteilen der Interviewmethode siehe *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 345-347; kurz auch *Mayer* (2009), S. 100. Zu den Einflussfaktoren des Interviewers siehe *Bortz/Döring* (2009), S. 246 f.

Response-Set) oder eine Zustimmungstendenz ohne inhaltlichen Bezug zur Frage zu nennen.⁵⁹³

Bei der schriftlichen Befragung sind weiterhin die postalische Befragung und die sogenannte Gruppenbefragung, d.h. eine schriftliche Befragung einer Gruppe in Gegenwart eines Interviewers, zu unterscheiden.⁵⁹⁴

Vorteile der schriftlichen Befragung sind insbesondere die geringeren (Interview-) Kosten und der geringere Verwaltungsaufwand (für Durchführung und Kontrolle) im Vergleich zum Interview. Neben geringeren Kosten und einem geringeren Personalaufwand werden weiterhin methodische und inhaltliche Vorteile genannt:

- Geringerer Zeitaufwand,
- Möglichkeit der Befragung geografisch verstreuter Personen,
- keinen Einfluss durch den Interviewer,
- Fehler des Interviewers werden vermieden,
- der Befragte hat mehr Zeit zur Beantwortung der Fragen,
- durch Abwesenheit eines Interviewers seien Antworten „ehrlicher“,⁵⁹⁵
- „überlegtere“ Antworten aufgrund des größeren zeitlichen Umfangs, der zum Ausfüllen des Fragebogens gegeben ist.⁵⁹⁶

Diesen Vorteilen stehen indes auch einige Nachteile gegenüber. Zu nennen ist hier insbesondere die höhere Ausfallquote (Non-Response-Problem) bei postalischen Befragungen.⁵⁹⁷ Dadurch werden Nachfassaktionen notwendig oder es liegt eine erhebliche Anzahl von Fehlantworten vor. Weiterhin ist für eine Interpretation der Ergebnisse nicht ersichtlich, wer den Fragebogen tatsächlich ausgefüllt hat. Sollten die Probanden bei verschiedenen Fragestellungen des Fragebogens Verständnisprobleme aufweisen, so ist eine Hilfestellung in diesem Fall nicht möglich, was die Antworten der zu untersuchenden Zielgruppe verzerren kann, wenn beispielsweise einzelnen Begrifflichkeiten unterschiedliche Definitionen zugrunde gelegt werden.⁵⁹⁸ Zudem kann sich der

⁵⁹³ Zu diesen und weiteren methodischen Problemen siehe *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 345-348.

⁵⁹⁴ Letztere Form ist eher seltener der Fall, weshalb sich hier auf die Ausführungen zur postalischen Befragung beschränkt wird. Siehe *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 351.

⁵⁹⁵ So *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 351.

⁵⁹⁶ Zu den Vorteilen der schriftlichen Befragung siehe insbesondere *Diekmann* (2012), S. 514; *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 351; *Mayer* (2009), S. 100.

⁵⁹⁷ Siehe *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 352.

⁵⁹⁸ Zu den genannten Nachteilen vgl. ebenfalls *Diekmann* (2012), S. 514 f.; *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 352; *Mayer* (2009), S. 100.

Teilnehmer vor der Beantwortung der Fragen zunächst einen Überblick über den gesamten Fragebogen verschaffen, was dazu führen kann, dass zuvor eingebaute „Konstruktionskniffe“ zur Vermeidung von verzerrten Antworten erkannt werden (Halo-Effekt).⁵⁹⁹

Die Wahl der Erhebungstechnik hat sich nach den Zielen der Analyse zu richten. Die Prüfung der im vorangestellten Kapitel aufgeführten Hypothesen soll in dieser Arbeit, trotz der genannten Nachteile, aus forschungsökonomischen Motiven mithilfe einer *standardisierten schriftlichen* Befragung erfolgen. Zusätzlich wird die Möglichkeit der *Online*-Beantwortung des Fragebogens angeboten. Diese Form begegnet auch wesentlichen Nachteilen der schriftlichen postalischen Befragung, wie z.B. die Existenz eines Halo-Effekts. Dabei werden umfassende Kontaktdaten dauerhaft sichtbar sein, um den Probanden, sollten beim Ausfüllen des Fragebogens Probleme auftauchen, die Möglichkeit einzuräumen, Kontakt aufzunehmen.⁶⁰⁰ Durch diese Kombination der Befragungsmethoden wird dem KMU die Wahl des Beantwortungsinstrumentes gelassen und sich so eine erhöhte Rücklaufquote erhofft.

5.4.3 Pretest

Der Pretest dient der Beseitigung von Widersprüchen im Vorfeld der Erhebung der Daten. Dabei ist der Pretest als Prüfungsinstrument zu verstehen, welches den entwickelten Fragebogen allein auf seine Verständlichkeit hin kontrolliert.⁶⁰¹ Die Realisierung des Pretest ist mithilfe von Wissenschaftlern und KMU anhand der Debriefing-Methode in zwei Stufen vollzogen worden.⁶⁰² Die Vorgehensweise wird im Folgenden erläutert.

Zunächst wurde der Fragebogen zusammen mit einem Evaluationsbogen⁶⁰³ an Doktoranden des Fachgebiets der Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität

⁵⁹⁹ Siehe *Schnell/Hill/Esser* (2011), S. 352.

⁶⁰⁰ Die eigenständig programmierte Onlineumfrage wurde in die Homepage des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Mercator School of Management der Universität Duisburg-Essen eingebettet, wobei diese im Navigationsmenü nicht sichtbar war. Die Umfrage konnte nur über den im Anschreiben genannten Shortlink aufgerufen werden. So wurde sicher gestellt, dass auch nur in der Zufallsstichprobe befindliche KMU an der Befragung teilnehmen.

⁶⁰¹ Vgl. dazu *Mayer* (2009), S. 98; *Raithel* (2008), S. 63. Die hier befragten Probanden und deren Daten werden daher nicht in den endgültigen Datensatz übernommen bzw. werden aus der Grundgesamtheit entfernt, um eine Doppelerfassung zu vermeiden. Vgl. *Bortz/Döring* (2009), S. 356.

⁶⁰² Die Debriefing-Methode ist durch das alleinige Ausfüllen des Fragebogens durch den Probanden und einer daran anschließenden Besprechung der Unklarheiten gekennzeichnet. Vgl. *Homburg/Krohmer* (2008), S. 47.

⁶⁰³ Der Evaluationsbogen bat die Teilnehmer des Pretests Noten von 1 = sehr gut bis 4 = ausreichend für einzelne Bewertungskriterien zu vergeben.

Duisburg-Essen⁶⁰⁴ mit der Bitte verteilt, diese auszufüllen und gemäß der folgenden Punkte kritisch zu beurteilen:

- Verständlichkeit bzgl. der Formulierung von Fragen und Antwortmöglichkeiten,
- Sinnhaftigkeit und Logik der Antwortmöglichkeiten,
- Verständlichkeit der Anweisungen im Fragebogen,
- Design und Übersichtlichkeit des Fragebogens,
- Umfang und Ausfülldauer des Fragebogens.⁶⁰⁵

Die Evaluationsbögen wurden ausgewertet und der Fragebogen entsprechend der Anregungen überarbeitet. Anschließend wurde der Fragebogen erneut an verschiedene Mitarbeiter der Universität verteilt. Wiederum mit der Bitte den dazugehörigen Evaluationsbogen auszufüllen. Eine erneute Auswertung der Ergebnisse und Überarbeitung des Fragebogens schloss die erste Stufe des Pretest ab. Insgesamt haben damit 14 Mitarbeiter den Fragebogen ausgefüllt und in anschließenden Diskussionen zur Entwicklung des Fragebogens beigetragen.

In einem zweiten Schritt ist der Fragebogen zusammen mit dem Evaluationsbogen mithilfe einer zufälligen Auswahl an 30 Unternehmen im Raum Bottrop verteilt worden.⁶⁰⁶ Dabei wurde durch die Generierung einer Zufallsstichprobe gewährleistet, dass die ausgewählten Unternehmen die KMU-Definition repräsentieren. So wurden gemäß der in Kapitel 2 festgelegten Definition⁶⁰⁷ die Bestimmungsfaktoren Mitarbeiterzahl, Umsatz und Bilanzsumme berücksichtigt. Insgesamt haben elf Unternehmen schließlich den Fragebogen ausgefüllt. Die Unternehmen waren ferner alle durchgehend bereit, den Fragebogen nicht nur auszufüllen, sondern in Gesprächen wertvolle Anregungen für die Verbesserung des Fragebogens und damit der Untersuchung zu geben. Damit war auch die zweite Stufe des Pretests abgeschlossen.

Die Ergebnisse des Pretests sind der Grafik der Abbildung 19 auf der folgenden Seite zu entnehmen. Es zeigt sich, dass sowohl Mitarbeiter als auch KMU die Frageformu-

⁶⁰⁴ Hier wurde von einer Zufallsauswahl abgesehen, da diese bewusste Auswahl unter Berücksichtigung der Fachkompetenz der befragten Personen getroffen wurde.

⁶⁰⁵ Vgl. dazu ausführlicher *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 340.

⁶⁰⁶ Die Stadt Bottrop wurde aus Kosten- und Erreichbarkeitsgründen ausgesucht. Die Unternehmen wurden anhand einer Zufallsstichprobe ausgewählt. Auch eine willkürliche Auswahl als nichtzufälliges Auswahlverfahren für einen Pretest zu verwenden, wäre durchaus zu vertreten gewesen, konnte jedoch aufgrund der Möglichkeit eine Zufallsstichprobe zu ziehen, vernachlässigt werden. Einzig für die Hauptuntersuchung ist die Form der willkürlichen Auswahl als Stichprobenwahl aufgrund unzureichender Repräsentativität der Ergebnisse abzulehnen. Zustimmend *Kaya/Himme* (2009), S. 83.

⁶⁰⁷ Vgl. Kap. 2.3, S. 25.

lierungen, Ausfüllanweisungen und den sprachlichen Ausdruck als ausreichend verständlich eingestuft und mit der Note „gut“ bewertet haben. Ebenso wurde das Design des Fragebogens als „sehr gut“ beurteilt.

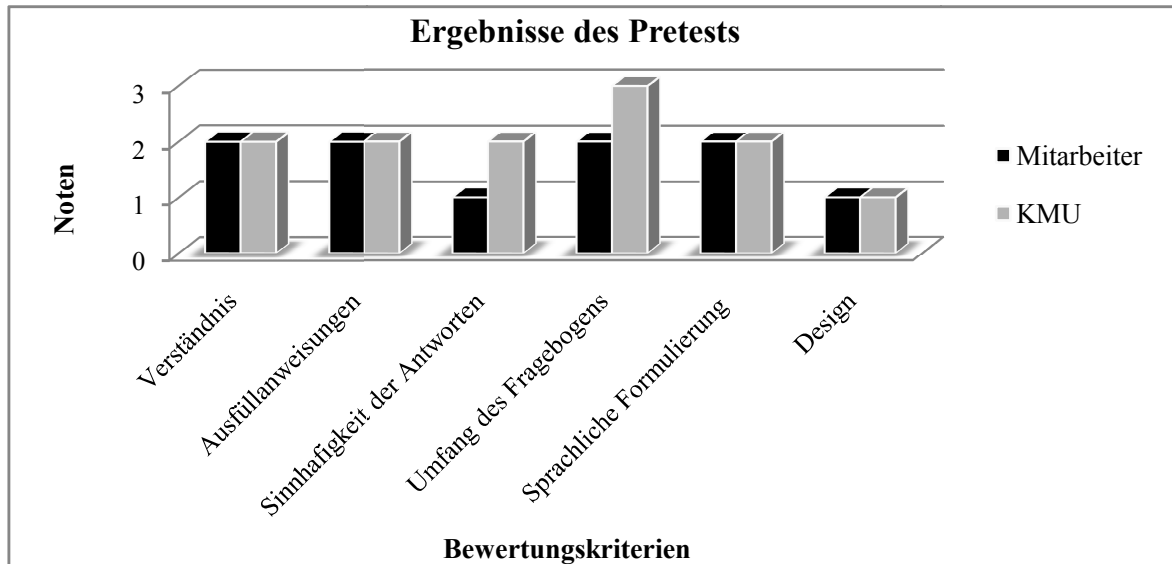


Abbildung 19: Ergebnisse des Pretests.⁶⁰⁸

In Bezug auf die Sinnhaftigkeit der Antwortmöglichkeiten und den Umfang des Fragebogens unterscheiden sich die Ergebnisse der befragten Mitarbeiter und KMU. Die Sinnhaftigkeit und Logik der zur Verfügung stehenden Antwortmöglichkeiten wurde von KMU eine Note schlechter bewertet als von den befragten Mitarbeitern. Es ist davon auszugehen, dass die befragten Mitarbeiter aufgrund ihrer Fachkompetenz die gegebenen Antwortmöglichkeiten und die dahinter stehenden Zusammenhänge besser beurteilen konnten. Ferner bewerteten KMU den Umfang des Fragebogens deutlich schlechter als die befragten Mitarbeiter. Im Hinblick auf die Ausfülldauer ergab sich bei den Mitarbeitern ein Mittelwert von 20 Minuten und bei den KMU ein Mittelwert von 23 Minuten. Die Ausfülldauer wurde daher auf dem Fragebogen mit ca. 20 Minuten angegeben.

⁶⁰⁸ Quelle: Eigene Darstellung.

5.4.4 Auswahl des Erhebungszeitraums und Betrachtung der Rücklaufquoten

Der Fragebogen⁶⁰⁹ wurde durch ein Anschreiben ergänzt, das Auskunft über das Forschungsthema und für eventuelle Rückfragen die Kontaktadresse des Bearbeiters sowie des betreuenden Lehrstuhls beinhaltet.⁶¹⁰ Der Fragebogen wurde am 04.07.2011 mit der Bitte versandt, bis zum 06.09.2011 an der Untersuchung teilzunehmen. Um die Rücklaufquote zu erhöhen, wurde am 25.07.2011 ein Erinnerungsschreiben versandt.⁶¹¹

Von den insgesamt 4.000 angeschriebenen KMU konnten 201 Briefe nicht postalisch zugestellt werden und 17 KMU haben die Annahme des Briefes verweigert. Weiterhin lag in 26 Fällen zum Zeitpunkt der Befragung kein Gewerbe mehr vor. Um diese Fälle wurde der Stichprobenumfang korrigiert.⁶¹² Die genaue Verteilung ist der folgenden Tabelle 23 zu entnehmen:

Brutto-Ausgangsstichprobe	4.000		
Abzüglich stichprobenneutraler Ausfälle	nicht zustellbare Briefe	201	268
	Teilnahmeverweigerung	17	
	kein Gewerbe mehr	26	
	andere Gründe ⁶¹³	24	
Bereinigte Stichprobengröße	3732		
Rücklauf	223		
vorläufige Rücklaufquote	5,98 %		

Tabelle 23: Ermittlung der Rücklaufquote.

Es konnte eine Rücklaufgesamtheit von 223 beantworteten Fragebögen verzeichnet werden, wodurch insgesamt 3.510 KMU nicht geantwortet haben. Dies entspricht einer vorläufigen Rücklaufquote von 5,98 %. Von diesen 223 Fragebögen überschritten jedoch acht Datensätze die Größengrenzen der zugrundeliegenden KMU-Definition. In

⁶⁰⁹ Vgl. nochmals *Anhang B*, S. 256-263.

⁶¹⁰ Vgl. dazu *Anhang C*, S. 264.

⁶¹¹ Vgl. dazu das Schreiben im *Anhang D*, S. 265.

⁶¹² Siehe zu dieser Vorgehensweise *Schnell/Hill/Esner* (2011), S. 301 f.

⁶¹³ Gründe, die für eine Nichtzusendung eines ausgefüllten Bogens von den Probanden telefonisch oder per E-Mail mitgeteilt wurden, waren z.B. die nach eigener Einschätzung nicht passende Betriebsgröße für die vorliegende Untersuchung, das nur marginale Steueraufkommen, da das Gewerbe lediglich als Hobby ausgeübt wird, oder aber die Angabe, dass sich das KMU noch in der Anfangsphase befindet und daher von einer Rücksendung abgesehen wird. In zwei Fällen war der Eigentümer des KMU kürzlich verstorben.

drei Fällen lag eine Konzernzugehörigkeit vor, sodass diese Datenfälle aus dem Datensatz eliminiert werden mussten.⁶¹⁴ Letztlich konnten 199 bearbeitbare Fragebögen erfasst werden, was einer effektiven Rücklaufquote von 5,33 % entspricht. Bei der Auswertung der Fragebögen ist die Datenbasis gleichwohl geringer: Von den Fragebögen konnten nicht alle Bögen für alle Fragestellungen gleichermaßen berücksichtigt werden.⁶¹⁵ Daher hat die hohe Missing-Data-Situation auch Auswirkungen auf die verwendeten Analysemethoden.⁶¹⁶

⁶¹⁴ Ferner mussten weitere 15 Fälle des Datensatzes aufgrund von Fragebögen-Abbrüchen entfernt werden. In den vorliegenden Bögen waren nur bis zu fünf Fragen überhaupt beantwortet worden und daher für eine Auswertung ungeeignet.

⁶¹⁵ Dies gilt insbesondere für Fragestellungen in denen ausgewählte Merkmale in eine Rangfolge gebracht werden sollten. Hier wurden zwar Merkmale ausgewählt, häufig jedoch keine Rangfolge vergeben. Vgl. dazu die Ausführungen Kap. 6.2.2, S. 165.

⁶¹⁶ Vgl. dazu Kap. 6.2, S. 160-165.

6 Präsentation und Interpretation der Ergebnisse

Es erfolgt zunächst die Darstellung der Stichprobenstruktur, in dem die Datenbasis anhand der spezifischen KMU-Merkmale und der im Fragebogen abgefragten situativen Faktoren dargestellt wird. Dabei wird auf einzelne Fragestellungen und deren Verteilungen im Datensatz eingegangen. Im Anschluss an diese Charakterisierung erfolgen die Beschreibung der Vorgehensweise und die grundlegende Methodenwahl der Untersuchung sowie die Präsentation der Ergebnisse der Datenanalysen. Das Kapitel schließt mit einer zusammenfassenden Darstellung der Ergebnisse.

6.1 Darstellung der Datenbasis

6.1.1 Darlegung der Stichprobenstruktur

In Abbildung 20 ist die Verteilung der Rechtsformen in der Stichprobe grafisch dargestellt. Hinsichtlich dieser Verteilung zeigt die Stichprobe Gemeinsamkeiten mit der bereits beschriebenen Verteilung vorkommender Rechtsformen bei KMU.⁶¹⁷ In der Stichprobe überwiegen die Personenunternehmen mit 50,7 %. Trotzdem stellt die Rechtsform des Einzelunternehmers nur die zweitgrößte Gruppe mit 29,6 % in der Stichprobe dar. Den überwiegenden Teil der Stichprobe nimmt die Rechtsform der GmbH mit 44,3 % ein. Mit einem Anteil von 19,2 % stellt darauf folgend die Rechtsform der GmbH & Co. KG die drittgrößte Gruppe dar. Daran schließen sich die Rechtsformen der GbR und der AG mit jeweils 1,5 % und die KG mit 0,5 % an. In der Kategorie „Andere Rechtsformen“ in Höhe von 3,5 % sind überwiegend die UG (haftungsbeschränkt) und die Ltd. genannt worden.

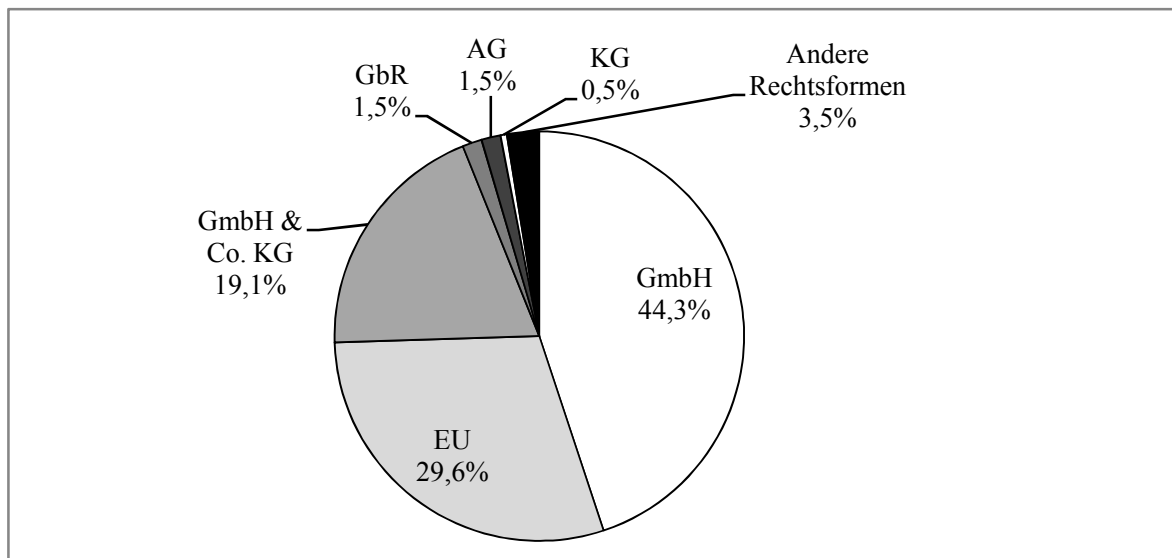


Abbildung 20: Rechtsformverteilung der Stichprobe.

⁶¹⁷ Vgl. Kap. 3.3.2.2.1, S. 56.

Die Dominanz der Personenunternehmen spiegelt sich auch bei einer differenzierteren Betrachtung der Personen wider, die den Fragebogen ausgefüllt haben. Die Abbildung 21 zeigt die Position der Probanden im KMU. Das Ergebnis zeigt deutlich, dass der überwiegende Teil der Antwortenden Geschäftsführer und in 45 % der Fälle auch Eigentümer des betrachteten KMU ist.

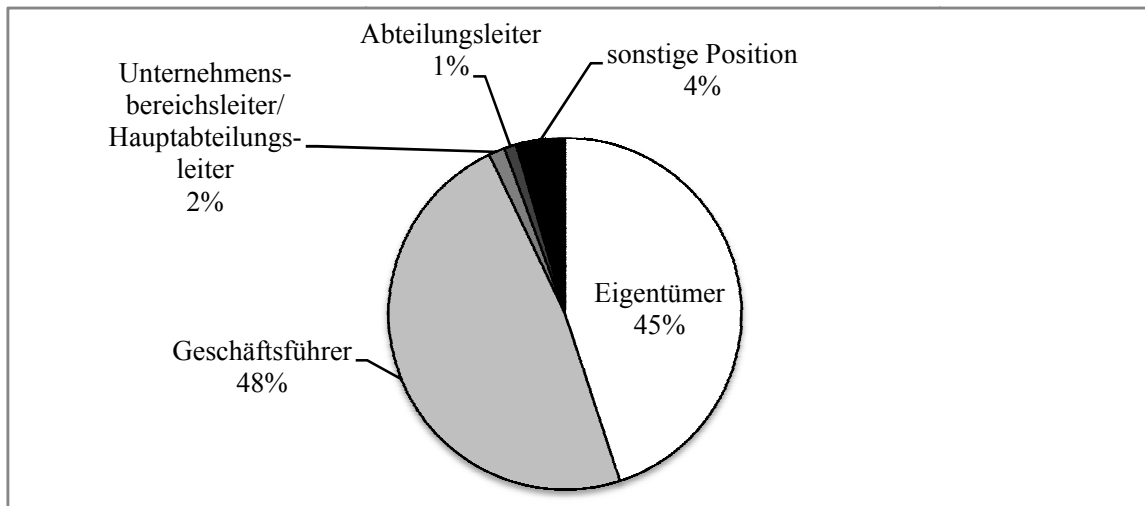


Abbildung 21: Position der Probanden im KMU.

Dadurch zeigen auch die Ergebnisse der Befragung der Unternehmensführung ein deutliches Überwiegen der eigentümergeführten KMU. Das in der Abbildung 22 dargestellte Verhältnis zwischen fremdgeführten und eigentümergeführten KMU entspricht den in der Arbeit dargestellten KMU-Merkmalen.⁶¹⁸

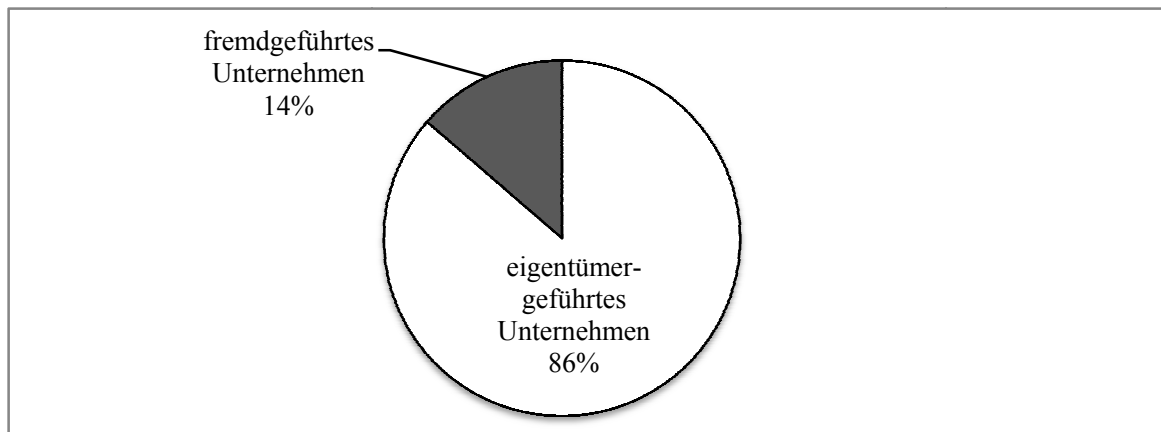


Abbildung 22: Charakterisierung der Stichprobe anhand des Merkmals Unternehmensführung.

⁶¹⁸ Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 2.1, S. 20 f.

Wird die Zugehörigkeit zu den unterschiedlichen Wirtschaftszweigen⁶¹⁹ betrachtet, so wird deutlich, dass mit 51 % der mehrheitliche Teil der Stichprobe KMU darstellen, die unterschiedliche Dienstleistungen anbieten. Die zweitgrößte Gruppe mit 26 % stellen der Handel und die drittgrößte Gruppe mit 15 % die Industrie dar. Die Abbildung 23 verdeutlicht die breite Streuung der in der Stichprobe vertretenen Wirtschaftszweige.

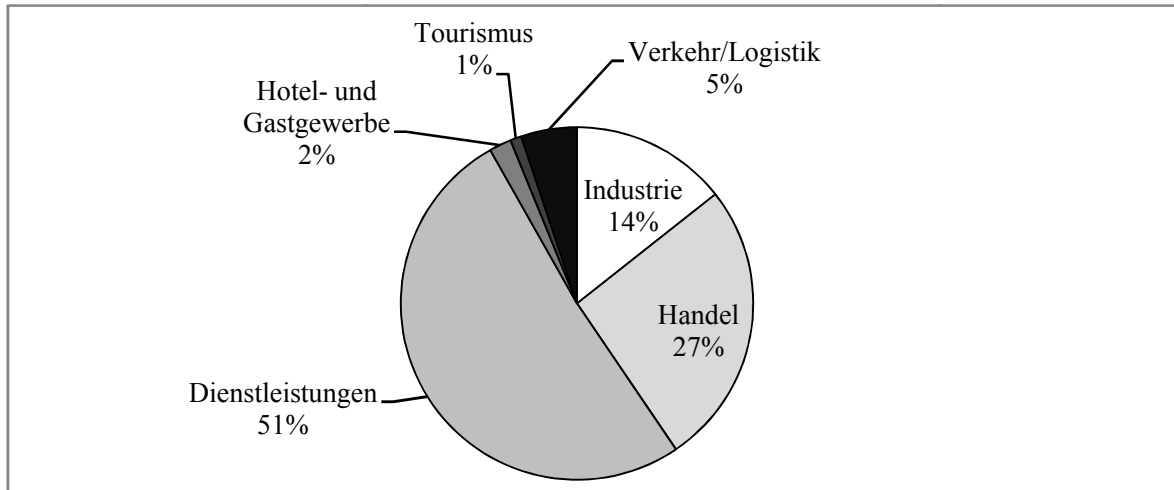


Abbildung 23: Wirtschaftszweigverteilung der Stichprobe.

Auch die Charakterisierung der Stichprobe anhand der Betriebsgröße bestätigt die in der Arbeit aufgezeigte Struktur von KMU. Die in der Abbildung 24 dargestellten Ergebnisse der dazu herangezogenen Merkmale, namentlich Mitarbeiterzahl (vgl. Abb. 24), Umsatz (vgl. Abb. 25, S. 139) und Bilanzsumme (vgl. Abb. 26, S. 140) zeigen ein Überwiegen von Kleinunternehmen.

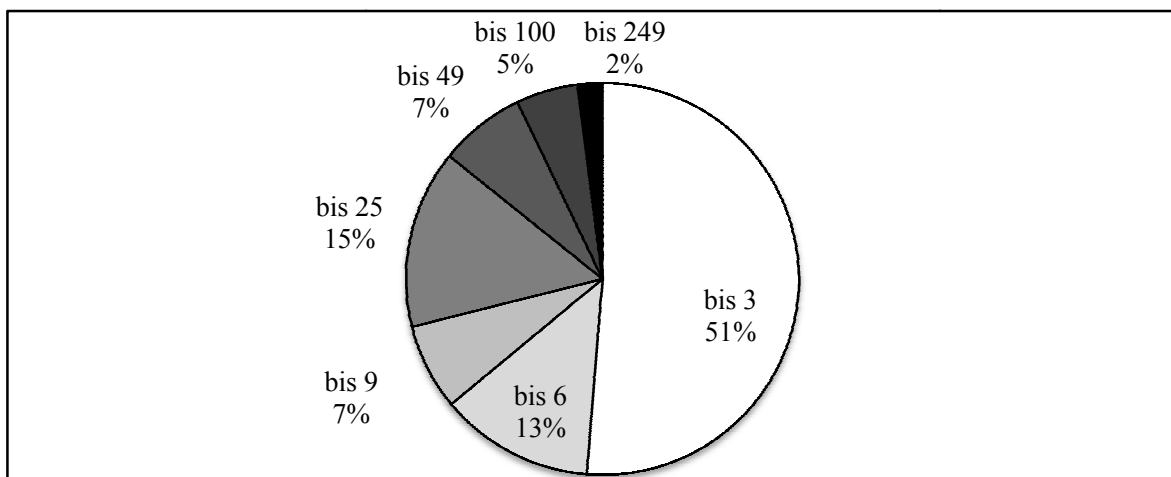


Abbildung 24: Illustration der Stichprobe anhand der in KMU vorliegenden Mitarbeiterzahl.

⁶¹⁹ Die angegebenen Wirtschaftszweige entsprechen der IHK-Zuordnung.

In Bezug auf die Mitarbeiterzahl zeigt die Abbildung 24, dass der Anteil der Kleinstunternehmen 71 % einnimmt, wobei der größte Teil der befragten KMU maximal drei Mitarbeiter aufweist, was einem Anteil von 51 % der Stichprobe entspricht. Bis zu sechs Mitarbeitern werden von 13 % und bis zu neun Mitarbeitern von 7 % der KMU beschäftigt. Kleine Unternehmen sind in der Stichprobe zu 22 % vertreten, wobei diejenigen KMU, die mit einem Anteil von 15 % maximal 25 Mitarbeiter beschäftigen die zweitgrößte Gruppe der Stichprobe darstellen. Mittlere Unternehmen gem. der Definition der EU-Kommission sind mit 7 % in der Stichprobe vertreten. Der größere Anteil (5 %) hiervon beschäftigt dabei bis zu 100 Mitarbeiter.

Bei der differenzierten Betrachtung der Merkmale Umsatz und Bilanzsumme in den Abbildungen 25 und 26 wird ebenso deutlich, dass die Stichprobe vorwiegend Kleinstunternehmen aufweist.

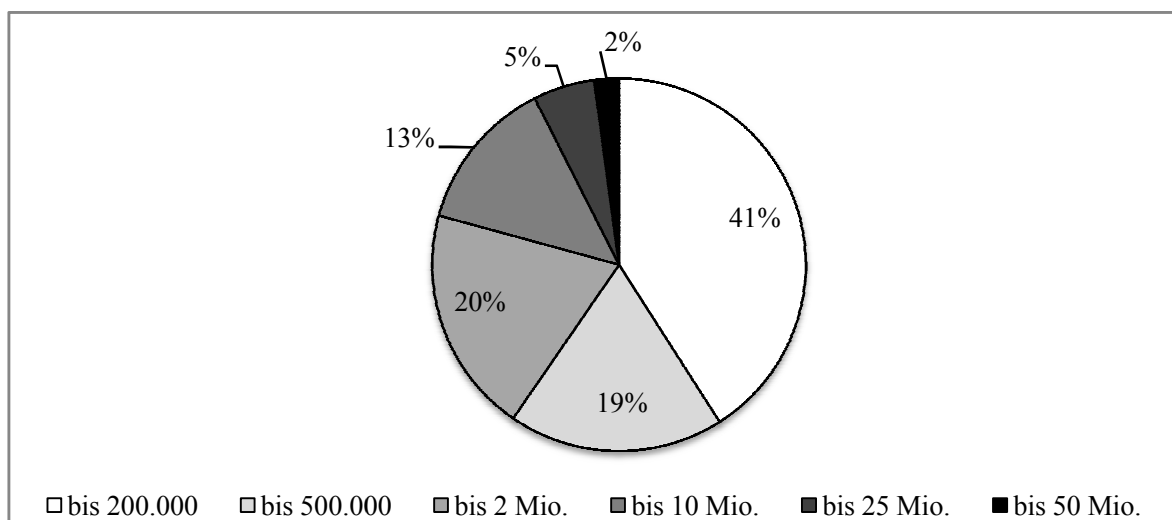


Abbildung 25: Illustration der Stichprobe anhand des Merkmals Umsatz.

So stellen bezogen auf das Merkmal Umsatz im Jahr 2010 80 % der befragten KMU Kleinstunternehmen, 13 % kleine und 7 % mittlere Unternehmen dar. Die größte Gruppe der Stichprobe im Jahr 2010 mit 41 % stellen Kleinstunternehmen dar, die maximal einen Umsatz bis zu 200.000 EUR erwirtschaften. Von den befragten KMU weisen im Jahr 2010 19 % einen Umsatz bis zu 500.000 EUR und 20 % einen Umsatz bis zu zwei Mio. EUR auf. Lediglich ein Anteil von 2 % erwirtschaftet einen Umsatz bis zu 50 Mio. EUR.

In Bezug auf das Merkmal Bilanzsumme ergibt sich eine ähnliche Verteilung. Von den befragten KMU zählen im Jahr 2010 73 % zu den Kleinstunternehmen und weisen eine Bilanzsumme von maximal zwei Mio. EUR auf. Auch hier liegt der größte Anteil in Höhe von 39 % bei einer Bilanzsumme von maximal 200.000 EUR. Eine Bilanzsumme bis zu 500.000 EUR und eine Bilanzsumme bis zu zwei Mio. EUR weisen jeweils 17 % der KMU auf. Der Anteil der mittleren Unternehmen mit einer Bilanzsumme von maximal 43 Mio. EUR entspricht im Jahr 2010 3 % der Stichprobe. Von

den befragten KMU erstellten insgesamt 11 % eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung, wodurch die Angabe der Bilanzsumme entfiel.

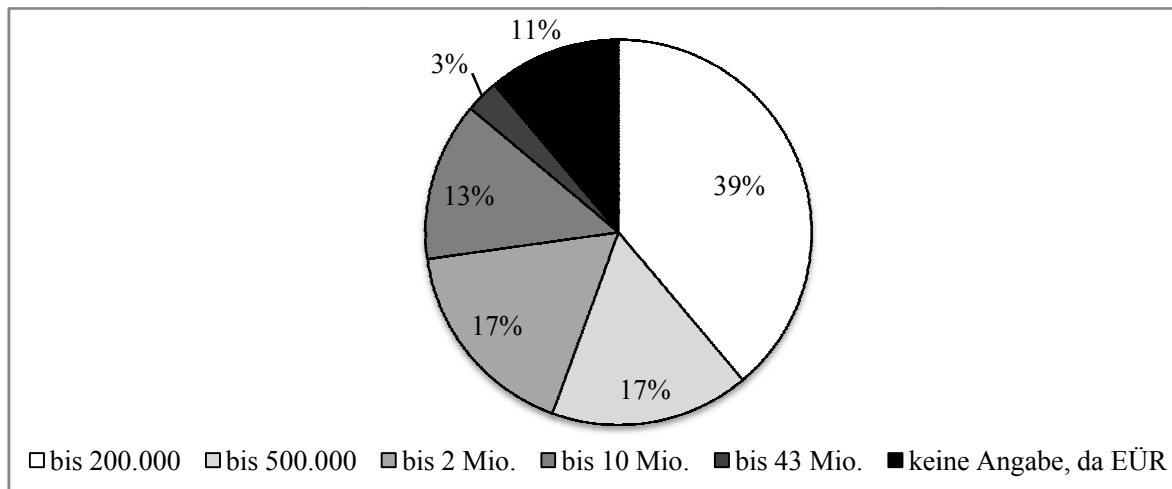


Abbildung 26: Illustration der Stichprobe anhand des Merkmals Bilanzsumme.

Das Ergebnis der Stichprobenstruktur zeigt mit einem Anteil von über 70 % überwiegend Kleinunternehmen auf, also Unternehmen mit höchstens neun Mitarbeitern und einem maximalen Umsatz von zwei Mio. EUR pro Jahr, wodurch die Stichprobe einer *Schiefverteilung* folgt. Dieses Verhältnis hat ebenso das *Statistische Bundesamt* für die Unternehmensstruktur in Deutschland ermittelt.⁶²⁰ Insgesamt spiegelt die Struktur der Stichprobe die in der Arbeit beschriebenen Merkmale von KMU damit sehr gut wider, sodass anzunehmen ist, dass die Stichprobe die Struktur und Eigenschaften von KMU ausreichend repräsentiert.

6.1.2 Abbildung einzelner Fragestellungen

Zunächst wird verdeutlicht, wie bedeutsam die befragten KMU eine Berücksichtigung von Steuern in ihrer Unternehmensplanung allgemein einschätzen, in welcher Frequenz diese in die Planung eingebunden werden und durch welche Personen die Erledigung steuerlicher Aufgaben bei den befragten KMU ausgeführt wird. In Bezug auf die Anwendung der Steuerplanung wird einzelnes in der Theorie vorgestelltes Planungspotenzial sowie die Integration von steuerlichen Zielgrößen im Gesamtzielelsystem der befragten KMU im Anschluss verdeutlicht.⁶²¹

Es sei bereits angemerkt, dass aufgrund der fehlenden statistischen Güte einiger Konstrukte die Finanzierungsplanung und die Gewinnermittlungsplanung nicht im Rahmen

⁶²⁰ Von den insgesamt 1,67 Mio. KMU sind 1,3 Mio. Unternehmen Kleinunternehmen, was einem Anteil von 77,84 % entspricht. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2012a).

⁶²¹ Dabei werden in den folgenden Abbildungen Missing-Data nicht berücksichtigt.

einer Faktorenanalyse untersucht werden kann.⁶²² Der fehlende Zusammenhang zwischen den verwendeten Items deutet darauf hin, dass die befragten KMU u.U. ein anderes Verständnis der verwendeten Begrifflichkeiten aufweisen. Dadurch liegen fehlende Werte in einer wesentlichen Anzahl vor, so dass diese Konstrukte in die weitere Analyse nicht eingebunden werden können. Durch die Darstellung der deskriptiven Statistik wird dennoch ein Eindruck der Daten aus der Stichprobe aufgezeigt.

6.1.2.1 Häufigkeit und Wichtigkeit der Steuerintegration

Bei der Betrachtung der Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern im Allgemeinen wird deutlich, dass der Großteil der befragten KMU (70 %) eine Einbindung von Steuern in die unternehmerische Planung durchaus als bedeutsam erachtet. Von den befragten KMU sind 24 % der Auffassung, dass Steuern nur manchmal eine Berücksichtigung erfahren sollten und 6 % sind insgesamt der Ansicht, dass eine Berücksichtigung in der Unternehmensplanung so gut wie nie oder selten erfolgen sollte. Die Ergebnisse sind in der Abbildung 27 zusammengefasst.

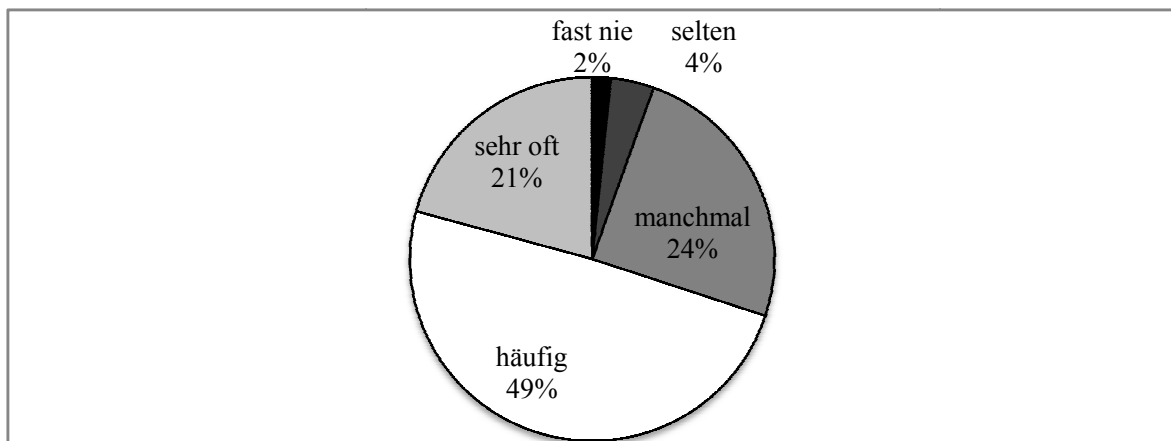


Abbildung 27: Häufigkeit, in der Steuern in der Unternehmensplanung berücksichtigt werden sollten.

Neben dieser allgemeinen Berücksichtigung von Steuern wurde auch gefragt, in welchen Teilgebieten eine Steuerintegration als besonders wichtig empfunden wird. Die Abbildung 28 zeigt deutlich, dass die Bereiche der taktischen Steuerplanung, in denen eine Steuerintegration als wichtig eingeschätzt wird, dominieren.⁶²³ Dabei ist zunächst die Gewinnermittlungsplanung mit 74,9 %, so dann die Investitionsplanung mit 68,3 % und schließlich die Finanzierungsplanung mit 65 % zu nennen. Im Bereich der strategischen Steuerplanung liegt die Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern

⁶²² Zur weiteren statistischen Vorgehensweise vgl. Kap. 6.2.

⁶²³ Ähnliche Ergebnisse konnte Holt (2001) in Bezug auf Großunternehmen ermitteln. Die untersuchten Großunternehmen stuften neben Rechtsformentscheidungen auch die Gewinnverwendungsentscheidungen als besonders steuersensibel ein. Vgl. dazu nochmals Kap. 1.2, S. 5 f.

vorherrschend bei der Rechtsformplanung (59,6 %). Es folgen die Unternehmensnachfolgeplanung mit 42,9 % und die Standortplanung mit 30,6 %.

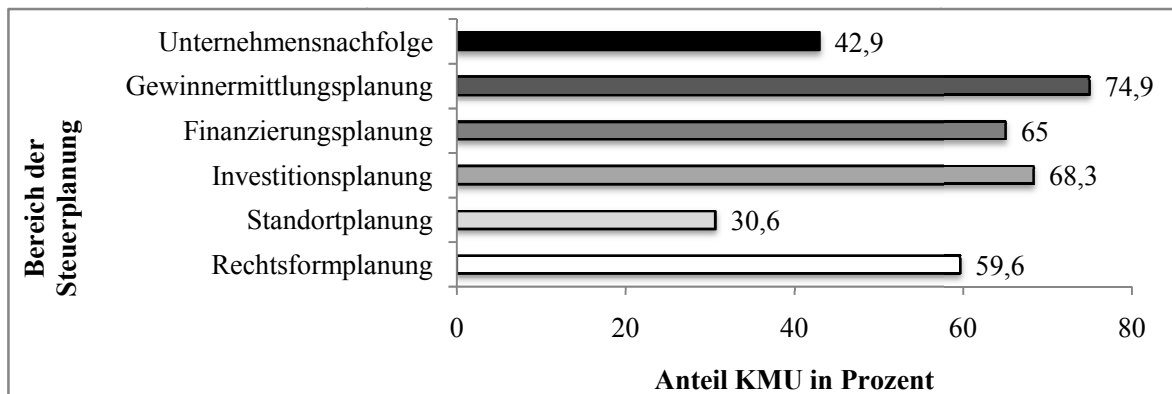


Abbildung 28: Wichtigkeit der Steuerintegration anhand einzelner Tätigkeitsfelder.

Die Abbildung 29 zeigt die Ergebnisse, in welcher Häufigkeit nach Angabe der befragten KMU zu treffende Entscheidungen in den jeweiligen Teilgebieten der Steuerplanung allein aus steuerlichen Gründen getroffen werden. Die Antworten sind getrennt nach den einzelnen Gebieten der Steuerplanung dargestellt. Im Ergebnis überwiegen steuerliche Gründe insbesondere bei der Gewinnermittlungsplanung. Dies kann auf die Zuordnung zu den laufenden Entscheidungen der Geschäftstätigkeit zurückgeführt werden, da Entscheidungen in der Gewinnermittlungsplanung jährlich unter Steuereinfluss zu treffen sind.

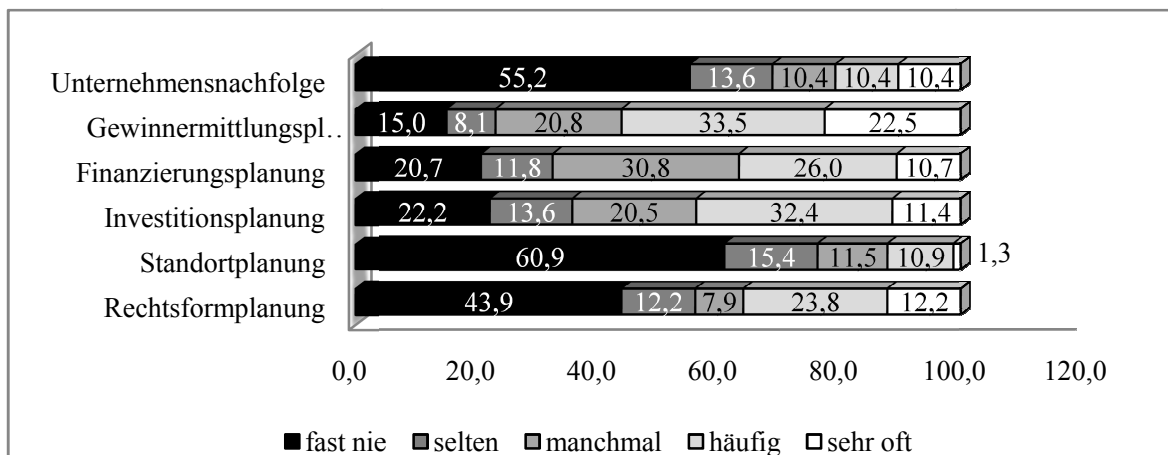


Abbildung 29: Häufigkeit, in der Entscheidungen aus steuerlichen Gründen getroffen werden.

Besonders konstitutive Entscheidungen, vornehmlich die Standortwahl und die Unternehmensnachfolge, werden eher aufgrund anderweitiger Entscheidungsparameter getroffen. Steuerinduzierte Anreize erfolgen bei diesen Entscheidungsarten jedoch schon allein aufgrund der Entscheidungsart, explizit Entscheidungen die nur vereinzelt getroffen werden, seltener.

Für eine prinzipielle Entscheidungsunterstützung können Wirtschaftlichkeitsrechnungen im Rahmen der Planung durchgeführt werden. Die Häufigkeit der Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen im Allgemeinen hat ergeben, dass die Hälfte der Befragten KMU Wirtschaftlichkeitsrechnungen im Bereich der taktischen Steuerplanung durchführen.⁶²⁴ Dies bedeutet jedoch nicht, dass bei einer Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen auch zwingend eine Integration von Steuern erfolgt. Die Abbildung 30 zeigt in Abhängigkeit der einzelnen Entscheidungsfelder die Häufigkeit, in der Steuern in Wirtschaftlichkeitsrechnungen integriert werden.

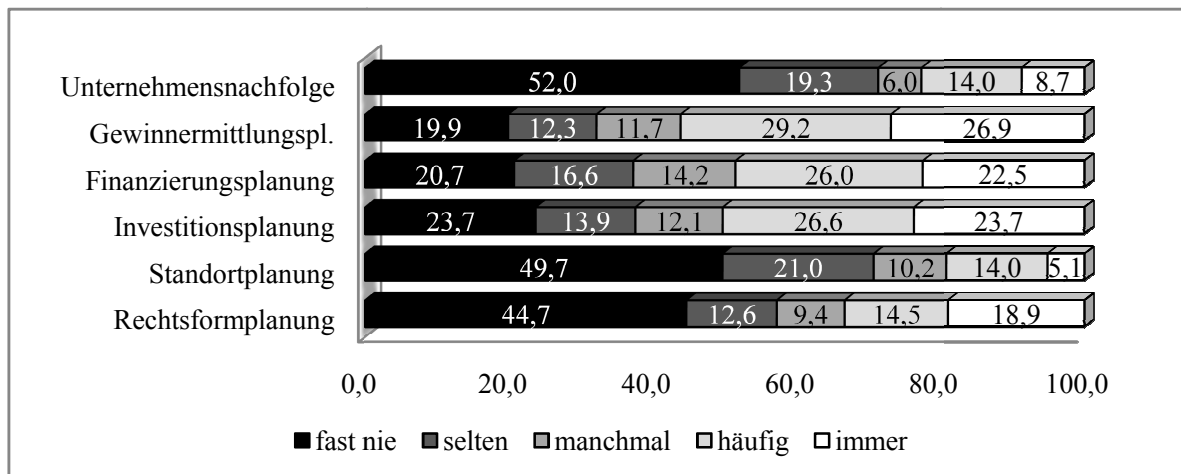


Abbildung 30: Häufigkeit der Steuerintegration in Wirtschaftlichkeitsrechnungen.

Die Antworten spiegeln das Ergebnis der allgemeinen Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen auch für die Steuerintegration in diese wider. So werden bei der Ausführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen im Bereich der strategischen Steuerplanung, insbesondere bei der Standortplanung (70,7 %) und bei der Unternehmensnachfolgeplanung (71,3 %), überwiegend keine Steuern integriert und es dominieren somit anderweitige Entscheidungsparameter. Die Einbindung von Steuern in Wirtschaftlichkeitsrechnungen und somit auch eine Bedeutung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen als Informationsquelle bei der Entscheidungsfindung kann auch hier nur für die taktische Steuerplanung bestätigt werden.

Wie die Abbildung 31 zeigt, greifen dazu und für die Erledigung der anfallenden steuerlichen Aufgaben 89 % der KMU auf die Unterstützung eines Steuerberaters zurück. Nur 11 % der befragten KMU führen diese Aufgaben intern durch den Eigentümer oder durch einen Mitarbeiter des Unternehmens aus.

⁶²⁴ Genau waren dies im Bereich der Investitionsplanung 52,3 %, im Bereich der Finanzierungsplanung 50,3 % und bei der Gewinnermittlungspl. 53,4 %. Im Bereich der strategischen Planung führen bei der Rechtsformplanung 29 %, bei der Standortplanung 17,7 % und im Bereich der Unternehmensnachfolge 17,3 % der befragten KMU Wirtschaftlichkeitsrechnungen durch.

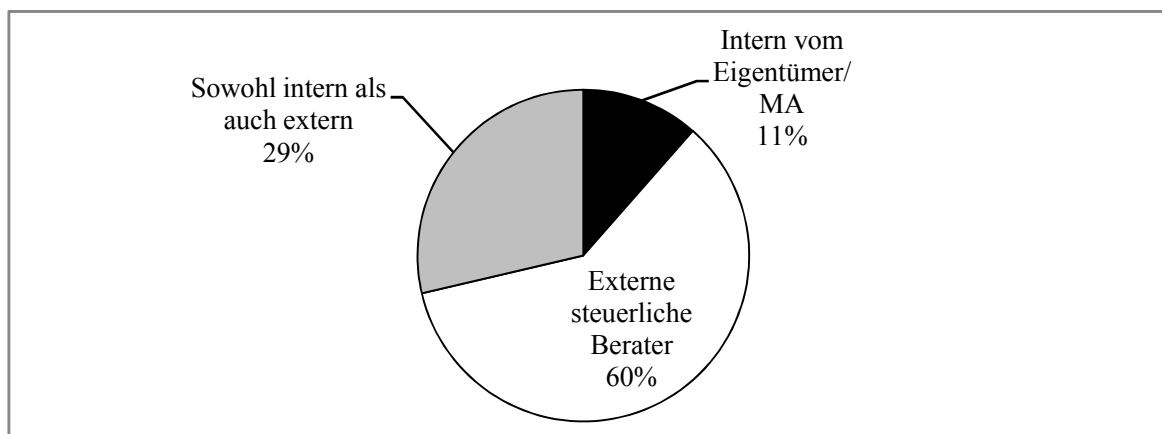


Abbildung 31: Träger steuerlicher Aufgaben.

Als Gründe für die Ausgliederung (vgl. Abbildung 32)⁶²⁵ überwiegen die Kompliziertheit des Steuerrechts (20 %) und die Sicherheit, dass ein Steuerberater die Erledigung der steuerlichen Aufgaben qualifiziert, ordnungsgemäß und zeitgerecht bearbeitet (21 %). Die Beschäftigung mit der Thematik Steuern stellt ferner einen weit reichenden Zeitfaktor dar, den ein Unternehmer gerade in kleinen Unternehmen, in dem er anfallende Aufgaben allein bewältigt, nicht aufbringen kann. Demzufolge sind die Gründe mit 13 % ebenso in einer Kosten- und Zeitersparnis zu sehen.

Von den befragten KMU gaben ferner 15 % an, dass der Steuerberater den Unternehmer gezielt auf Gestaltungsempfehlungen aufmerksam macht. Jeweils 9 % der befragten KMU gaben an, dass der Steuerberater für Fehler haftet bzw. das kein Interesse vorliegt, sich mit steuerlichen Aufgaben auseinanderzusetzen.⁶²⁶

⁶²⁵ Bei der Fragestellung konnten die Probanden zu allen Gründen in der Form „Stimme zu“, „Stimme eher zu“, „Stimme eher nicht zu“ oder „Stimme nicht zu“ Stellung nehmen (Anm. d. Verf.). Zu den aufgeführten Gründen vgl. nochmals die genannten Gründe und die Argumentation in Kap. 4.2.4, S. 97 f.

⁶²⁶ Zu dem Ergebnis, dass 9 % der befragten KMU angaben, kein Interesse zu haben, sich mit steuerlichen Aufgaben auseinanderzusetzen, vgl. auch das Interviewergebnis mit Steuerberatern bei Marcinek (2010), S. 67. Auch hier konnten Tendenzaussagen in der Form gewonnen werden, dass es wesentlich von der Einstellung des Mandanten zum Themengebiet des Steuerrechts abhängt, ob dieser die Initiative für eine Steuerplanung ergreift. Die Steuerberater gaben an, dass viele Unternehmer es schlicht für nicht notwendig halten zu planen, solange „das Geschäft gut läuft.“ Ferner herrsche bei vielen Mandaten eine gewisse Steuer- und Politikverdrossenheit, sodass Steuern als „Gott gegeben“ hingenommen werden.

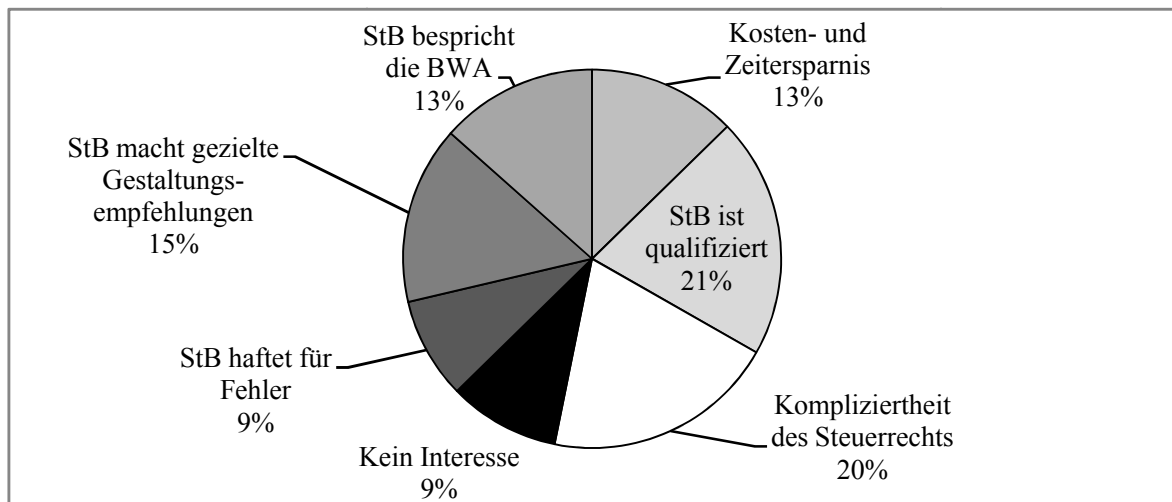


Abbildung 32: Gründe für die Vergabe steuerlicher Aufgaben an einen Steuerberater.

Da 20 % der befragten KMU sich auf die Kompliziertheit des Steuerrechts bezogen, ist die grundsätzliche Einstellung und Wahrnehmung des Steuerrechts seitens des Unternehmers ergänzend in Abbildung 33 zusammengefasst. Es werden Aussagen gezeigt, zu denen der Unternehmer in der Form „stimme zu“ bzw. „stimme nicht zu“ gebeten wurde, Stellung zu nehmen.

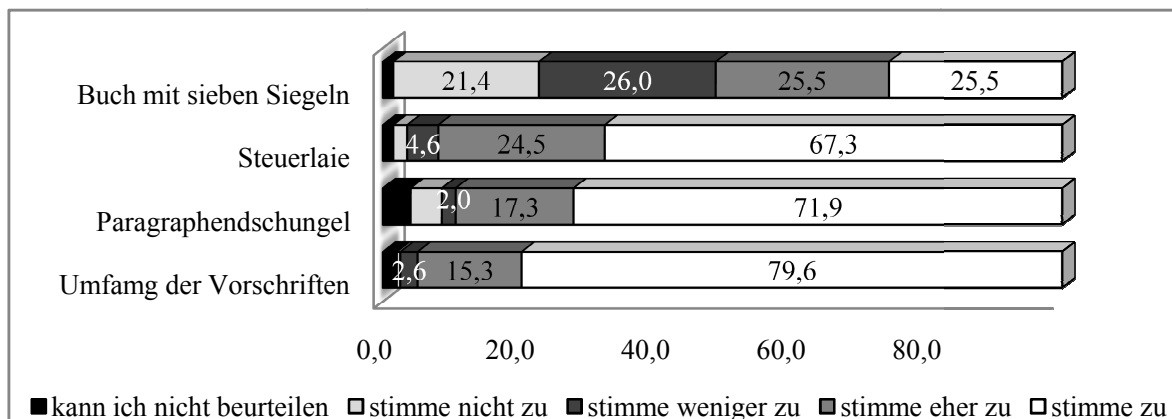


Abbildung 33: Wahrnehmung des Steuerrechts.

Es wird deutlich, dass das deutsche Steuerrecht insgesamt als sehr komplex wahrgenommen wird.⁶²⁷ So beurteilt ein Großteil der befragten KMU den Umfang der Vorschriften des Steuerrechts als zu hoch und stimmt demnach der Aussage „Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphendschungel“ zu. Ebenso stimmen 67,3 % der Aussage „Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen“ zu, wobei 25,5 % angeben, dass die eigene Steuererklärung ein „Buch mit sieben Siegeln“ darstellt.

⁶²⁷ Hier nur anhand der Komplexitätsmerkmale „Anzahl“ und „Kompliziertheit“ dargestellt. Vgl. nochmals Kap. 5.2.2.7, S. 121 f.

Inwieweit die genannten Gestaltungsempfehlungen von Seiten des Beraters das in dieser Arbeit behandelte Planungspotenzial im Rahmen der Investitions-, Finanzierungs-, Gewinnermittlungs- und Unternehmensnachfolgeplanung betreffen, wird im Folgenden aufgezeigt.

6.1.2.2 Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern

Im Rahmen der Investitionsplanung unter Steuereinfluss kann vermutet werden, dass einige der befragten KMU die abgefragten steuerlichen Inhalte bzw. die Begrifflichkeiten nicht fachgerecht zuordnen konnten.⁶²⁸ So antworteten in Bezug auf die Sonderabschreibungen 8 %, in Bezug auf die erhöhten Absetzungen 12 % und in Bezug auf die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen 21 % mit der Antwortkategorie „weiß ich nicht“.

Der Großteil der befragten KMU gab bei allen Maßnahmen an, dass diese nicht in Anspruch genommen werden. Das waren bei Sonderabschreibungen 46 %, bei erhöhten Absetzungen 45 % und bei Investitionsabzugsbeträgen 60 %. Die Maßnahmen Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen werden lediglich von 4 % der befragten KMU und der Investitionszuschuss nur von 3 % der Stichprobe in Anspruch genommen.

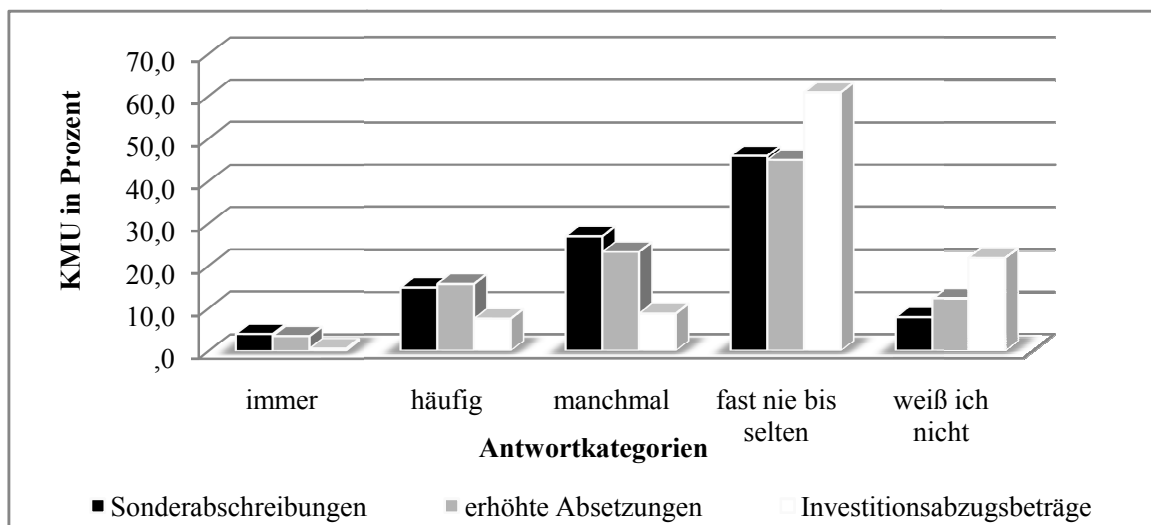


Abbildung 34: Maßnahmen im Rahmen der Investitionsplanung unter Steuereinfluss.

⁶²⁸ Daraufhin deuten auch die Werte der Nichtbeantwortung dieser Fragen von 12 %, 14 % und 15 % der befragten KMU.

Zusätzlich wurde auch untersucht, wie häufig es vorkommt, dass eine Investition allein aus steuerlichen Gründen von vornherein nicht getätigt wird. Die Antworten sind in Abbildung 35 dargestellt. Es wird deutlich, dass steuerliche Gründe nicht zu einem Unterlassen von in KMU notwendigen zu tätigenden Investitionen führen.



Abbildung 35: Unterlassen einer Investition aus steuerlichen Gründen.

6.1.2.3 Finanzierungsplanung unter Berücksichtigung von Steuern

Im Rahmen der Finanzierungsplanung wird aufgrund der geringen Variablenanzahl auf eine Dimensionsanalyse verzichtet. Die Ergebnisse der deskriptiven Analyse zeigen, dass sich die Indikatoren nicht eignen, um Finanzierungsplanung differenziert zu messen. Insbesondere das Item bzgl. der Finanzierungsquellen wird von den befragten KMU gleich gewichtet und steuerlich nicht abweichend betrachtet.

Die Abbildung 36 zeigt die Finanzierungsquellen der befragten KMU. Es wird deutlich, dass die Eigenfinanzierung insgesamt mit 60 % überwiegt. Nur bei 23 % besteht ein ausgeglichenes Verhältnis und bei 17 % überwiegt die Fremdfinanzierung.

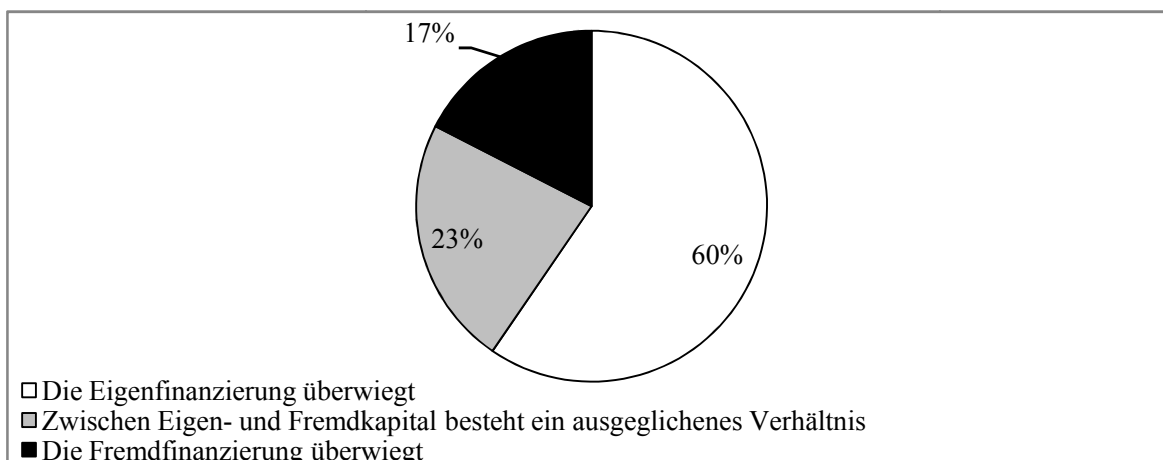


Abbildung 36: Finanzierungsquellen der befragten KMU.

Um die Liquidität im KMU zu kontrollieren, ist das Aufstellen eines Steuerzahlungsplans, der die unterschiedlich terminierten Steuerzahlungen, wie Abschluss- und Vorauszahlungen erfasst, ein wertvolles Instrument. Die Abbildung 37 zeigt, dass 41 % der befragten KMU regelmäßig einen Steuerzahlungsplan aufstellen. Insgesamt 24 % der befragten KMU stellen keinen und 17 % nur selten einen solchen Plan zur Liquiditätssicherung auf.

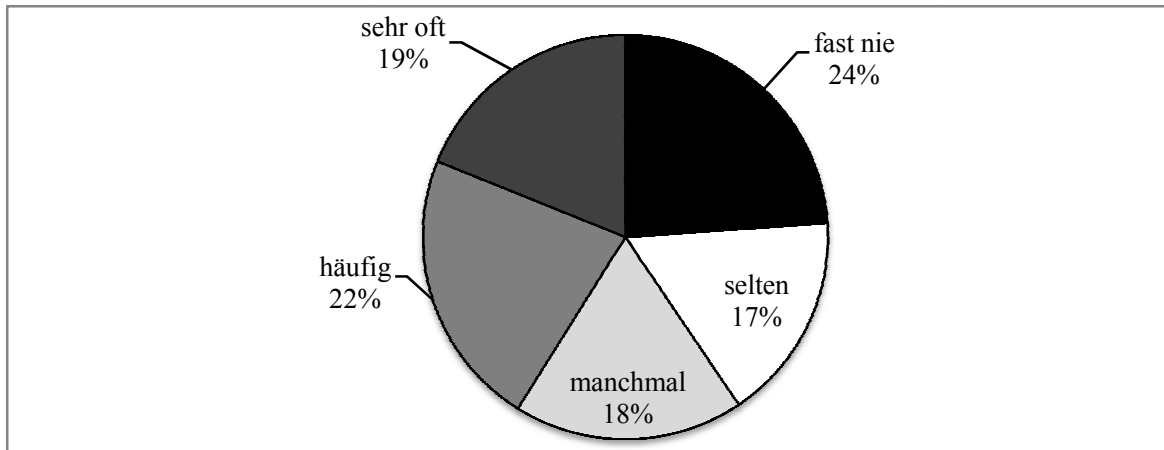


Abbildung 37: Aufstellung eines Steuerzahlungsplans.

Die folgende Abbildung 38 zeigt den Planungsrahmen der befragten KMU. Es wird insgesamt deutlich, dass der überwiegende Teil der KMU (55%) einen Planungsrahmen von mehreren Perioden aufweist. Die restlichen KMU (45 %) bilden jedoch als größte Gruppe diejenigen KMU, die einen Planungsrahmen von nur einem Jahr aufweisen. Danach folgen in absteigender Reihenfolge Planungsumfänge von zwei, drei und fünf Jahren. Insgesamt ist dieses Ergebnis als positiv zu beurteilen, zeigt es doch das KMU durchaus ein Planungskonzept – und dies immerhin bei 55 % der KMU mehrperiodig – aufweisen. Ein Planungsrahmen von nur einem Jahr entspricht hingegen nicht den Erfordernissen der Steuerplanung, für die mehrperiodige Betrachtungen und ein Planungsrahmen von zwei Jahren als notwendig erachtet werden.⁶²⁹ Ein Planungsrahmen von zehn Jahren ist – zumindest aus steuerlicher Sicht – aufgrund der Unsicherheitsproblematik und damit der fehlenden Planungssicherheit als nicht sinnvoll zu erachten.

⁶²⁹ Vgl. dazu nochmals Wacker (1979), S. 149 f. und Kap. 5.2.2.4, S. 115.

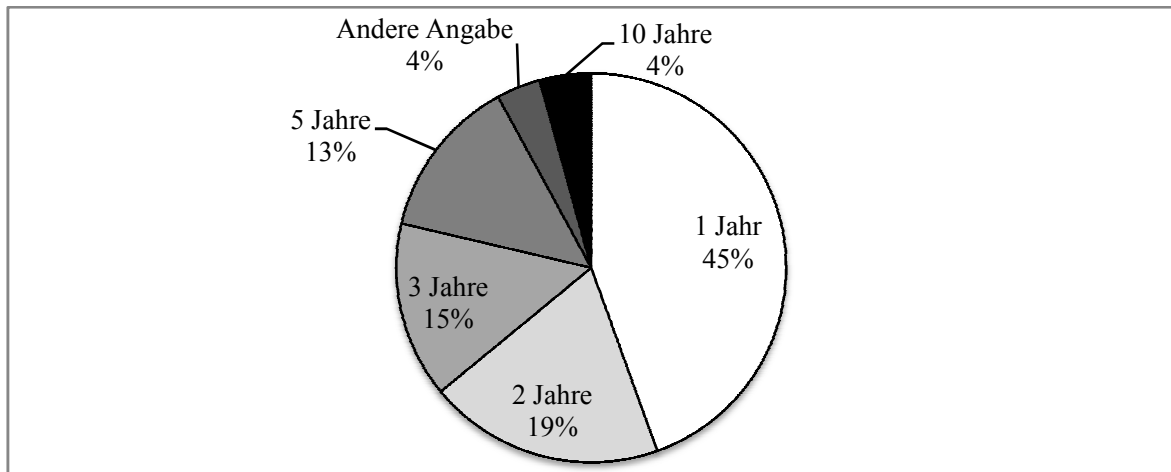


Abbildung 38: Planungsrahmen der befragten KMU.

Weiterhin werden die Bildung einer steuerfreien Rücklage und die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung als einzelne Planungsmaßnahmen dargestellt. Die Bildung einer steuerfreien Rücklage gem. § 6b EStG zeigt die Abbildung 39. Dabei wird deutlich, dass der überwiegende Teil der befragten KMU in Höhe von 43 % das steuerliche Wahlrecht der Bildung einer steuerfreien Rücklage schon mal in Anspruch genommen hat. 38 % nehmen dieses Wahlrecht fast nie in Anspruch und 7% der befragten KMU konnten diese Frage nicht beurteilen.

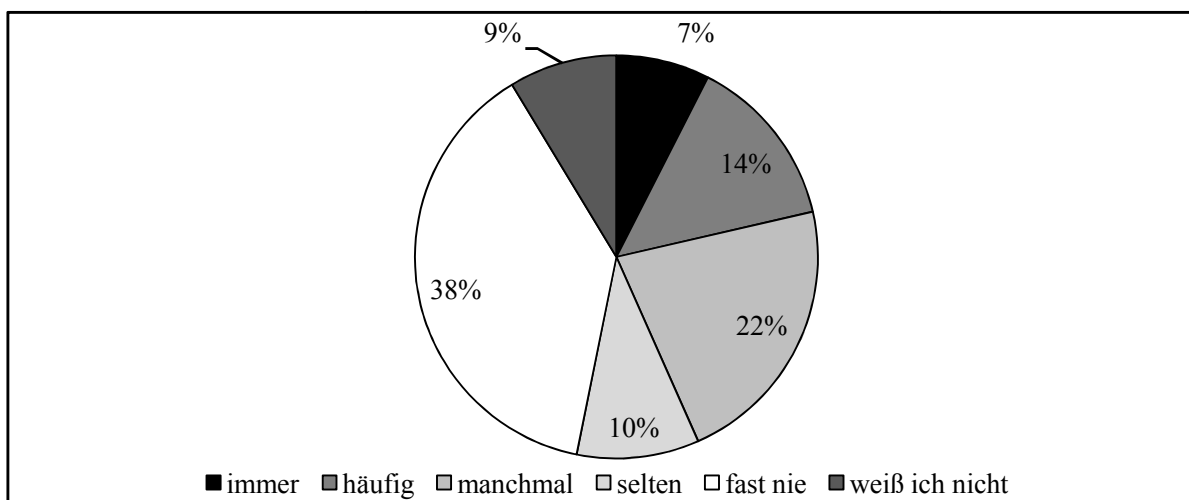


Abbildung 39: Bildung einer steuerfreien Rücklage.

Die Abbildung 40 zeigt abschließend die Inanspruchnahme einer Thesaurierungsbegünstigung der befragten KMU. Nur 28 % der befragten KMU haben bereits einmal eine Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen. 38 % der befragten KMU, die diese Frage beantwortet haben, gaben an, dass die Thesaurierungsbegünstigung für

sie nicht relevant ist, da sie kein Personenunternehmen darstellen.⁶³⁰ Dennoch konnten diese KMU ihre eigene Rechtsform sachgemäß zuordnen und somit die Frage trotzdem beantworten. Denn von den befragten KMU haben hingegen 66 % diese Frage nicht beantwortet.

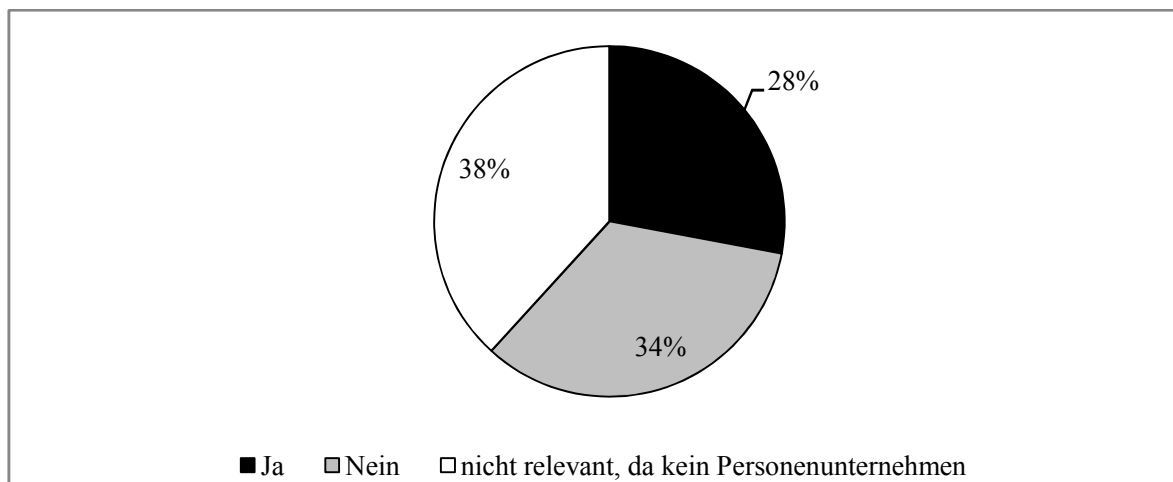


Abbildung 40: Anteil der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung.

Die hohe Nichtbeantwortungsquote der Frage deutet darauf hin, dass der Begriff der Thesaurierungsbegünstigung trotz der erklärenden Erläuterung im Fragebogen für die befragten KMU nicht verständlich war bzw. inhaltlich nicht in die Thematik einsortiert werden konnte. Auch kann dies u.U. ein Hinweis auf die fehlende Praxisrelevanz der Thesaurierungsbegünstigung sein. Der mit dieser Regelung verbundene **hohe** Planungsaufwand kann durchaus zu einer Nichtberücksichtigung in der Praxis führen.⁶³¹ Bereits *Kessler/Pfuhl/Grether* haben in einer Umfrage bei 65 Steuerberatern festgestellt, dass 57 % der befragten Berater mindestens einen Mandanten betreuen, der eine Antragstellung nach § 34a EStG in Betracht zieht, jedoch die tatsächliche Antragsquote unter 10 % liegt. Die Autoren ziehen die Schlussfolgerung, dass von einer weiten Verbreitung der Thesaurierungsbegünstigung nicht ausgegangen werden kann.⁶³² Dies kann auch für die vorliegende Untersuchung bestätigt werden.

⁶³⁰ Insgesamt waren ca. 50 % von den in der Stichprobe vertretenen KMU keine Personenunternehmen. Vgl. dazu nochmals Kap. 6.1.1, S. 136.

⁶³¹ Vgl. dazu nochmals Kap. 3.3.2.3.2, S. 74-77.

⁶³² Zudem unterlagen 91 % der Mandanten, die eine Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen, dem Spitzensteuersatz, was eben nicht für eine Verwendung bei KMU spricht. Zu diesen und weiteren Ergebnissen vgl. *Kessler/Pfuhl/Grether* (2011).

6.1.2.4 Gewinnermittlungsplanung

Ebenso wie bei der Finanzierungsplanung muss auch bei der Gewinnermittlungsplanung vorgegangen werden. Auf eine Dimensionsanalyse muss aufgrund der wenigen Variablen verzichtet und eine deskriptive Auswertung vorgenommen werden.

Von den befragten KMU erstellen 11 % eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Demnach bilanzieren 89 % der Befragten. Die Antworten der KMU in der Abbildung 41 zeigen, dass hinsichtlich der Gespräche mit dem Steuerberater zur Gestaltung des Gewinns nur 8 % keine Gespräche hinsichtlich dieser Thematik mit ihrem Steuerberater führen. Allerdings gaben auch nur 34 % der befragten KMU an, dass sie *immer* vor der Gewinnermittlung mit ihrem Steuerberater Gespräche zur Gestaltung des Gewinns führen. Unter Berücksichtigung, dass 89 % der befragten KMU angaben, dass die Erledigung steuerlichen Aufgaben in ihrem Unternehmen von einem Steuerberater bzw. mit dessen Unterstützung vorgenommen wird, ist dieser Teil jedoch als eher gering zu beurteilen.⁶³³

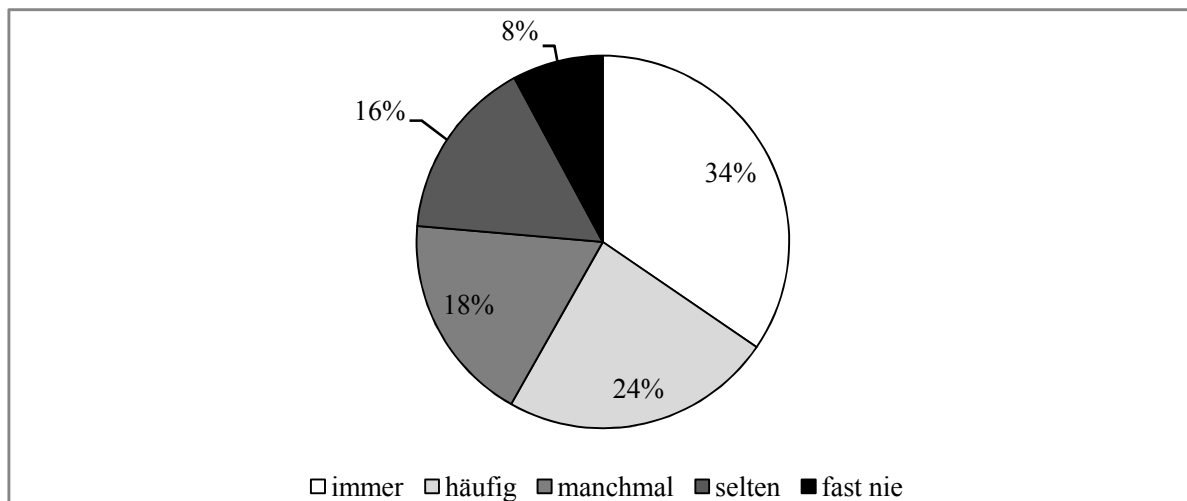


Abbildung 41: Gespräche zur Gestaltung des Gewinns.

6.1.2.5 Unternehmensnachfolgeplanung unter Berücksichtigung von Steuern

Im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung zeigt die Abbildung 42 zunächst die Antworten auf die Frage, ob sich die befragten KMU grundsätzlich Gedanken zum Thema der Unternehmensnachfolge gemacht haben. Insgesamt 92 % der befragten KMU haben diese Frage beantwortet. Davon gaben 8 % an, dass sie sich schon sehr oft mit dem Gedanken der Unternehmensnachfolge auseinandergesetzt haben, 15 % sor-

⁶³³ Es ist bei dieser Frage zu beachten, dass diese Prozentzahlen auf eine unterschiedliche Anzahl der KMU zurückzuführen sind. Sieben der befragten KMU haben die Frage zu den Trägern steuerlicher Aufgaben in ihrem Unternehmen nicht beantwortet.

tierten ihre Antwort in die Kategorie häufig ein. Ebenso gaben 15 % die Antwort „manchmal“. Der Großteil der befragten KMU nimmt jedoch mit 54 % die Gruppe ein, die sich zum Zeitpunkt der Befragung noch nicht mit dem Gedanken einer etwaigen Unternehmensnachfolge befasst hat.⁶³⁴

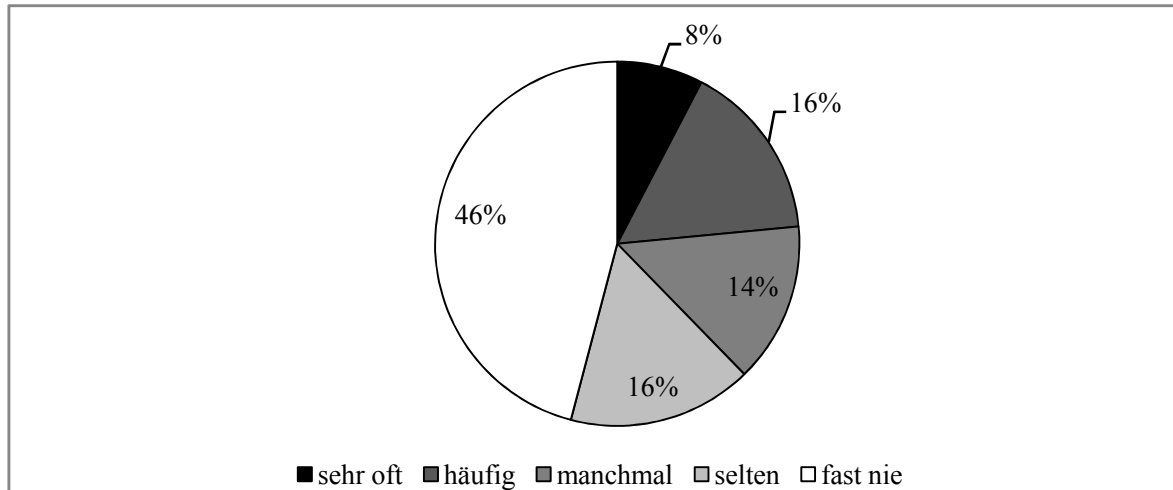


Abbildung 42: Gedanken in Bezug zur Thematik der Unternehmensnachfolge.

Interessant ist der Anteil derjenigen KMU, die aufgrund der Gedanken zur Unternehmensnachfolge bereits Gespräche mit ihrem Steuerberater zu dieser Thematik geführt haben (vgl. Abb. 43 auf der folgenden Seite). Von den insgesamt 88 % der KMU, die diese Frage beantwortet haben, gaben unter Berücksichtigung der Kategorien „sehr oft“, „häufig“ und „manchmal“ nur 23 % der befragten KMU an, Gespräche zu dieser Thematik schon mal geführt zu haben. Gleichwohl haben sich 38 % der befragten KMU schon mal gedanklich mit dem Thema der Unternehmensnachfolge auseinandergesetzt.

⁶³⁴ Der Zusammenhang des Alters des Unternehmers und die Thematik der Unternehmensnachfolge konnte in der vorliegenden Untersuchung nicht bestätigt werden. *Huber et al.* (2010), S. 144 f. geben den Zeitraum ab dem 60. Lebensjahr als typisches Übertragungsalter an (vgl. FN 413). Demnach sollten sich Unternehmer ab dem 50. Lebensjahr mit der Thematik schon mal auseinandergesetzt haben. In der vorliegenden Untersuchung gehörten 36 % der befragten KMU in die Altersklasse 51-60 Jahre und 12 % in die Altersklasse 61-70 Jahre. Davon gaben in der erstgenannten Klasse bezogen auf alle befragten KMU 17 % an, sich mit dem Gedanken der Unternehmensnachfolge beschäftigt zu haben; in der zweiten Altersklasse gaben dies 7 % an.

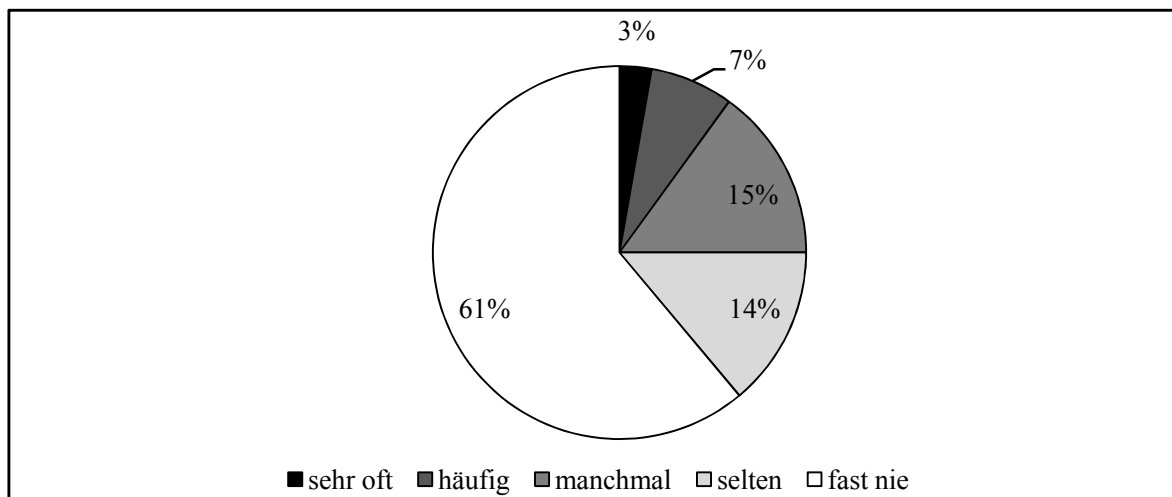


Abbildung 43: Gespräche mit dem Steuerberater in Bezug zur Unternehmensnachfolge.

Dieses überwiegend geringe Interesse an der Unternehmensnachfolge wird auch bei Betrachtung einzelner Maßnahmen im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge deutlich. Anhand der Abbildung 44 auf der folgenden Seite ist zu sehen, dass insgesamt 41 % der befragten KMU bereits eine geregelte Nachfolge aufweisen oder diese sich zumindest in der Planung befindet. Ebenso bei der Regelung der Stellvertretung, bei der die Hälfte der Befragten angab, diese bereits geregelt zu haben oder zu planen. Jeweils 32 % der KMU gaben an, dass die beiden betrachteten Maßnahmen für das Unternehmen nicht relevant sind. In Bezug auf juristische Maßnahmen wie die Erstellung eines Testamentes oder Erbvertrags gaben 32 % der Befragten an, bereits ein Testament abgeschlossen zu haben. Im Falle des Erbvertrages waren dies lediglich 11 %. Auch hier halten 25 % (Testament) bzw. 43 % (Erbvertrag) der Befragten diese Maßnahmen für nicht relevant.

Im Rahmen von erbschaft- und schenkungsteuerlichen Überlegungen sind insbesondere Vermögensübertragungen auf Angehörige ein wichtiges Planungsmoment. Von den befragten KMU gaben 26 % an, bereits einmalige Vermögensübertragungen vorgenommen zu haben oder diese zu planen. Mehrfache Vermögensübertragungen wurden nur bei 17 % der Befragten durchgeführt oder befinden sich auch hier in der Planungsphase.

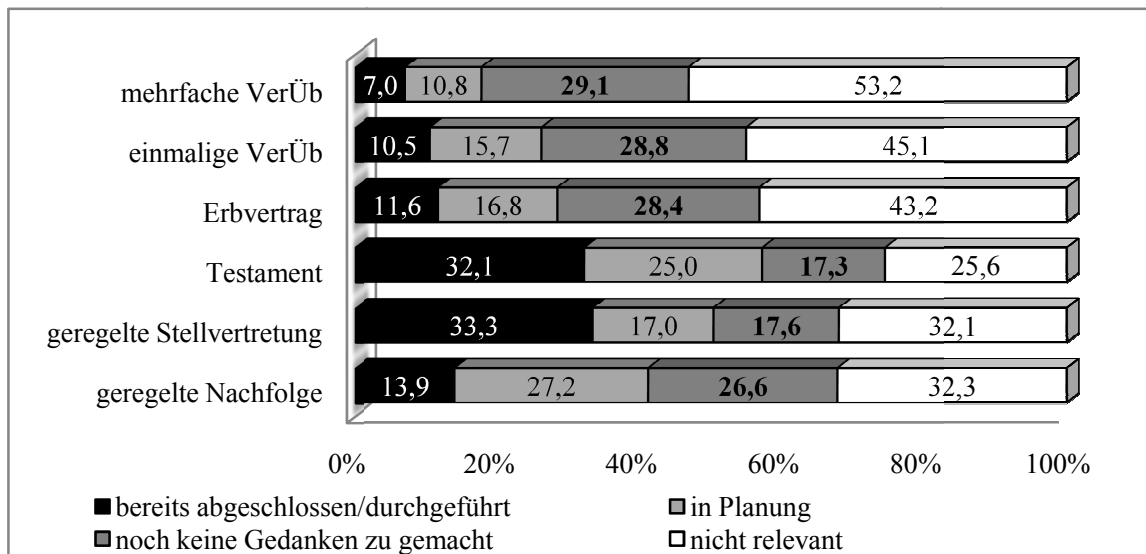


Abbildung 44: Maßnahmen im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung.

Die aufgezeigten Maßnahmen zeigen, dass einzelnes Planungspotenzial in den Bereichen der strategischen und taktischen Steuerplanung nur bedingt angewendet wird. Darüber hinaus lassen die fehlenden Antworten oder die Antworten in der Kategorie „weiß ich nicht“ bei der Investitionsplanung die Vermutung bestätigen, dass KMU über einzelne durchgeführte Maßnahmen aufgrund der Auslagerung steuerlicher Aufgaben an einen Steuerberater nicht genau informiert sind.⁶³⁵

6.1.2.6 Steuerliche Zielvorgaben

Um die Struktur des Zielsystems im KMU zu erfassen, wurde den Befragten ein Zielkatalog vorgelegt, in dem die Befragten zu den einzelnen Zielgrößen Stellung nehmen sollten. Die Ergebnisse der angestrebten Zielvorgaben verdeutlichen zunächst, dass die befragten KMU ein Zielsystem und nicht einzelne Zielgrößen anstreben. So sind neben steuerlichen bzw. finanziellen Zielen auch weitere betriebswirtschaftliche Zielgrößen vorzufinden. Im Folgenden werden allein die von den KMU getätigte Auswahl der Aspekte dargestellt, da die Betrachtung der Rangplätze – und damit die Wichtigkeit einzelner Zielgrößen im Vergleich zu anderen Zielgrößen im Zielsystem – aufgrund fehlender Rangplätze oder der Vergabe von doppelten Rangplätzen einer weiteren Analyse nicht zugeführt werden kann. Dennoch lässt sich anhand der Häufigkeitsstruktur ebenso eine gewisse Wichtigkeit der genannten Zielgrößen ableiten.

Die angegebenen Zielgrößen des Zielsystems sind in Tabelle 24 dargestellt. Häufigste genannte Zielgröße stellt der Gewinn (89,3 %) dar. Auch der Gewinn nach Steuern ist von 65,3 % der befragten KMU im Zielsystem verankert. Anhand dieser hohen Häufigkeit kann vermutet werden, dass der Gewinn als Zielgröße eine Prioritätenstellung

⁶³⁵ Siehe zu dieser Vermutung nochmals Kap. 5.2.1, S. 109 f.

im Zielsystem einnimmt und somit das Streben nach Gewinnmaximierung und die in der Arbeit zugrunde gelegte oberste Zielannahme bestätigt. Dies kann allein anhand der deskriptiven Analyse jedoch nicht eindeutig bestimmt werden. Die am zweithäufigsten genannte Zielgröße stellt mit 67,9 % die Liquidität dar. Insgesamt 63,1 % der befragten KMU nannten ebenso die Rentabilität, 57,2 % die Angebotsqualität und 41,7 % den Umsatz als Zielgrößen.

Zielgröße	Anteil KMU	Zielgröße	Anteil KMU
Gewinn	89,3 %	Umsatz	41,7 %
Liquidität	67,9 %	Soziale Verantwortung	39 %
Gewinn nach Steuern	65,3 %	Marktanteil	22,5 %
Rentabilität	63,1 %	Öffentliches Ansehen	22,5 %
Angebotsqualität	57,2 %	Umweltfreundlichkeit der Produkte	19,3 %

Tabelle 24: Darstellung der genannten Gesamtunternehmensziele.

Die Antworten nach den angestrebten steuerlichen Zielvorgaben sind in Tabelle 25 dargestellt.⁶³⁶ Die Analyse zeigt, dass eine Nettoergebnismaximierung (60,1 %) und die Inanspruchnahme möglichst vieler Steuervergünstigungen (54,1 %) am häufigsten genannt worden sind. Am dritthäufigsten wurde die steuerliche Risikominimierung (52,5 %) genannt. Schlusslichter bilden die Steuerbarwertminimierung (18 %) und der Ausweis eines bestimmten Steuerbilanzgewinns (19,7 %).

Zielgröße	Anteil KMU	Zielgröße	Anteil KMU
Nettoergebnismaximierung	60,1 %	Sicherung des Wohlverhaltens der Finanzverwaltung	30,6 %
Inanspruchnahme möglichst vieler Steuervergünstigungen	54,1 %	Ausweis eines bestimmten Steuerbilanzgewinns	19,7 %
Steuerliche Risikominimierung	52,5 %	Steuerbarwertminimierung	18 %

Tabelle 25: Ziele bei der Gestaltung der Steuerlast.

Damit zeigen die Ergebnisse deutlich, dass auch steuerliche Ziele in das Zielsystem der befragten KMU integriert und Ziele des theoretisch vorgestellten steuerlichen Zielsystems bestätigt werden konnten.⁶³⁷

⁶³⁶ Vgl. zur Steuerbarwertminimierung bei KMU nochmals *Schmiel* (2010b), S. 458 f.

⁶³⁷ Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 3.1.4, S. 44-46.

6.2 Methodenwahl und Vorgehensweise

6.2.1 Allgemeine Vorbemerkung

Der Fragebogen dient als Hintergrund für alle theoretischen Konzepte, die empirisch überprüft werden sollen und in die Formulierung der zu beantwortenden Inhalte eingehen. Ziel dabei ist es, möglichst eindeutige, präzise, inhaltlich widerspruchsfreie und objektive Aussagen zu bestimmen.⁶³⁸

Nach der umfassenden Datenaufbereitung und der deskriptiven Datenanalyse und damit der Darstellung der Stichprobenstruktur soll, um die Qualität der empirischen Aussagen dieser Untersuchung zu beschreiben, auf das wichtigste Gütekriterium einer empirischen Untersuchung abgestellt werden: Die Validität (Gültigkeit).⁶³⁹ Ein Test ist dann valide, wenn das gewählte Messinstrument tatsächlich das misst, was es messen sollte.⁶⁴⁰

Es wird davon ausgegangen, dass die Aussagen von allen KMU an der vorliegenden Untersuchung in einem *gleichsinnigen Verständnis* erkenntnismäßig und sachgerecht erfasst, beurteilt und nach den vorgegebenen Maßstäben bewertet werden. Gleichsinniges Verständnis heißt, dass die einzelnen Inhalte des Fragebogens sprachlich präzise, widerspruchsfrei und empirisch prüfbar formuliert sind, so dass Untersucher und Probanden diese Inhalte sachlich sinngemäß verstehen, ihnen Bedeutsamkeit zuordnen und über diese kognitive Erkenntnis ihr Verhalten steuernd daran ausrichten können. Als Reaktion (Beantworten des Fragebogens) bezieht sich diese Verhaltenssteuerung auf die Beurteilung und Bewertung (Abbilden von Inhalten auf das numerische Relativ). D.h., dass die Teilnehmer inhaltlich ähnliche Aspekte der einzelnen Aussagen mit den Skalenwerten auch in gleicher Weise einschätzen und bewerten. Dies bedeutet, dass alle Einschätzungen und Bewertungen logisch nachvollziehbar abgebildet worden sind.⁶⁴¹

Unter diesen methodischen Voraussetzungen sind deshalb solche mathematischen Methoden angemessen, die diese komplexen kognitiven Beurteilungen und Bewertungen

⁶³⁸ Vgl. zur Erhebungstechnik nochmals Kap. 5.4.2. Vgl. auch Himme (2009), S. 485.

⁶³⁹ Siehe dazu umfassend Schnell/Hill/Esser (2011), S. 146-157; Gadenne (1984), S. 123-142. Weitere Gütekriterien sind die *Objektivität* eines Fragebogens, die angibt, in welchem Umfang die Testergebnisse unabhängig von der Person sind, die das Messinstrument des Fragebogens anwendet. Vgl. Bortz/Döring (2009), S. 195. Die *Reliabilität* (Zuverlässigkeit) gibt an, inwieweit ein Messinstrument zuverlässig ist. Zuverlässig ist ein gewähltes Messinstrument dann, wenn es auch bei einer wiederholten Anwendung dieselben Werte liefert. Siehe Schnell/Hill/Esser (2011), S. 143.

⁶⁴⁰ Weiterhin wird zwischen *interner* und *externer Validität* unterschieden. Vgl. dazu nochmals Gadenne (1984), S. 123 f. und zur Kritik S. 124-132.

⁶⁴¹ Vgl. Otte (1981), S. 80-88; Schnell/Hill/Esser (2011), S. 130 f.; Bortz/Döring (2009), S. 65.

bei der Beantwortung des vorliegenden Fragebogens angemessen abbilden. Als statistische Methode wird nach dem allgemeinen linearen Modell die Faktorenanalyse als explorative Methode dazu benutzt, lineare Gemeinsamkeiten und Strukturen in und zwischen ausgewählten Aussagen des Fragebogens aufzudecken, so dass inhaltlich ähnliche Items empirisch begründet zu inhaltlich relativ konstanten Konstrukten oder Faktoren zusammengestellt werden können.⁶⁴²

Besonderer Wert wird auf das *Kaiser-Meyer-Olkin-Maß* (KMO-Maß) gelegt, das die Einschätzungen der Güte über die Angemessenheit der Stichprobe repräsentiert.⁶⁴³ Es zeigt, inwieweit die KMU in der vorliegenden Befragung stabil geantwortet haben. Die Formel⁶⁴⁴

$$\text{KMO} = \frac{\sum \sum r_{ij}^2}{\sum \sum r_{ij}^2 + \sum \sum a_{ij}^2} \quad \text{für } i \neq j$$

berechnet für die beiden Variablen i und j den Korrelationskoeffizienten r_{ij} und den partiellen Korrelationskoeffizienten a_{ij} . Bei einem maximalen Wert von 1 gibt ein umso höheres KMO-Maß an, dass die Auswahl der einzelnen Variablen für eine faktoranalytische Untersuchung geeignet sind. Umgekehrt bedeutet ein geringes KMO-Maß, dass die ausgewählten Variablen aufgrund hoher partieller Korrelationen für eine Faktorenanalyse nicht zweckmäßig sind.⁶⁴⁵ Akzeptiert wird ein KMO-Maß größer 0,6. Maße ab 0,7 und darüber werden als außerordentlich gut erachtet.⁶⁴⁶

Nur nach Erfüllung dieser Bedingung können alle weiteren Ableitungen, statistischen Kennwerte und nachfolgende Entscheidungen bzgl. der statistischen Maßnahmen nach zeitlich relativer Konstanz, instrumentelle Zuverlässigkeit und 'innerer' Gültigkeit überprüft werden.

Der in dieser Form zugrunde gelegte faktoranalytische Ansatz erlaubt so eine geeignete Vorauswahl derjenigen inhaltlich zweckmäßigen Faktoren, die der Überprüfung der

⁶⁴² Siehe ausführlich zum Zweck und den zahlreichen aktuellen Anwendungsgebieten einer Faktorenanalyse Schendera (2010), S. 180 f.; Litfin/Teichmann/Clement (2000), S. 283 und einzig zum Zweck z.B. Backhaus et al. (2011), S. 330; Hüttner/Schwarting (2008), S. 243.

⁶⁴³ Vgl. dazu umfassend Kaiser (1974), S. 31-36; Brosius (2011), S. 795 f.; Backhaus et al. (2011), S. 342 f. Weitere Maßstäbe zur Überprüfung, ob die vorliegende Datenmenge für die Durchführung einer Faktorenanalyse geeignet ist, sind der Bartlett-Test und die Anti-Image Kovarianzmatrix. Vgl. dazu Brosius (2011), S. 793-796 und Litfin/Teichmann/Clement (2000), S. 284, die verdeutlichen, dass alle Kriterien für die Durchführung erfüllt sein müssen. Der vorliegende Datensatz wird diesem Anspruch gerecht.

⁶⁴⁴ Siehe zu dieser Formel nochmals Brosius (2011), S. 795 oder Litz (2000), S. 296.

⁶⁴⁵ Vgl. Brosius (2011), S. 795; Schendera (2010), S. 296.

⁶⁴⁶ Vgl. auch Schendera (2010), S. 296; Litfin/Teichmann/Clement (2000), S. 284; Kaiser (1974), S. 35.

Hypothesen anhand der multiplen linearen Regressionsanalyse dienen. Im weiteren Vorgehen werden die extrahierten Faktoren und somit metrisch skalierten Daten durch die Anwendung von multiplen Regressionsanalysen in der Form verwendet, dass die Einflussfaktoren auf die Anwendung der Steuerplanung regressiert werden. Für eine bessere Übersicht wird die statistische Vorgehensweise nochmals abschließend in einem methodischen Analyseplan in Abbildung 45 grafisch dargestellt.

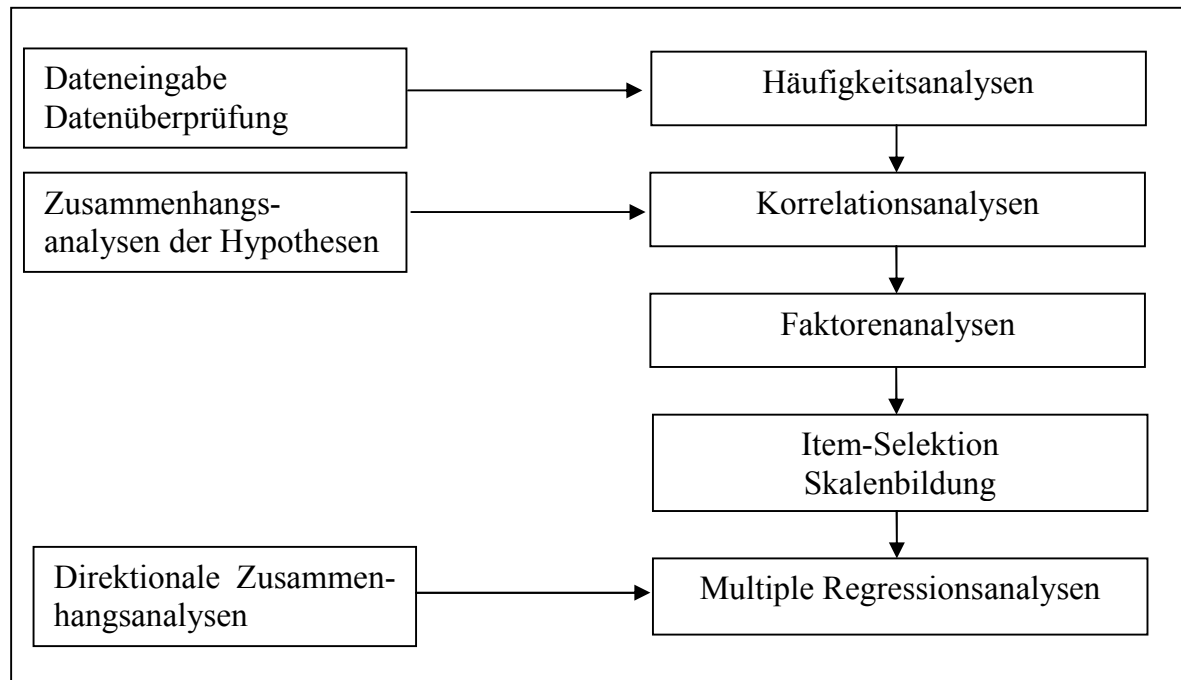


Abbildung 45: Methodischer Analyseplan.⁶⁴⁷

6.2.2 Grundlegendes zu den verwendeten Analysemethoden

Die *explorative Faktorenanalyse*⁶⁴⁸ dient der tatsächlichen Beurteilung der im theoretischen Teil der Arbeit unterstellten Beziehungen zwischen den einzelnen Variablen und deren Item-Zusammenstellungen. Es soll in der vorliegenden Datenmenge eine gemeinsame Struktur identifiziert werden. Es wird das theoretische Konstrukt der Variablen „Anwendung der Steuerplanung“ und die theoretischen Konstrukte der Einflussfaktoren mit den entsprechenden Abhängigkeitsstrukturen auf Gültigkeit geprüft und eine Entscheidung über die Verwendung der Items getroffen.

Der Ansatz der explorativen Faktorenanalyse dient der Komplexitätsreduktion und unterstellt denjenigen Variablen, die eine starke Korrelation aufweisen, eine gemein-

⁶⁴⁷ Quelle: Eigene Darstellung.

⁶⁴⁸ Ausführlich zu den unterschiedlichen Arten einer Faktorenanalyse vgl. *Schendera* (2010), S. 186-188.

same Hintergrundvariable, den sog. Faktor.⁶⁴⁹ Durch eine sinnvolle Interpretation der so bestimmten und extrahierten Faktoren kann eine Dimensionsreduzierung vorgenommen werden, indem ausschließlich diese Faktoren in die daran anschließenden Analyseverfahren zur Überprüfung der Hypothesen eingehen.⁶⁵⁰

Im Rahmen der explorativen Faktorenanalyse wird zur Kommunalitätenschätzung⁶⁵¹ und zur Faktorextraktion der *Hauptkomponentenansatz* mit einer orthogonalen Rotation⁶⁵² nach dem *Varimax-Verfahren*⁶⁵³ ausgewählt.⁶⁵⁴ Der Hauptkomponentenansatz versucht, durch eine geringe Anzahl von Faktoren, die erhobene Datenstruktur nachzubilden.⁶⁵⁵ Dabei werden Linearkombinationen der untersuchten Variablen erzeugt und Faktoren in der Weise extrahiert, dass der erste Faktor einen nach Möglichkeit hohen Teil der Gesamtvarianz aller Variablen und der zweite Faktor einen großen Teil der verbliebenen Variablen erklärt und dabei unkorreliert zum ersten Faktor erscheint.⁶⁵⁶ Damit legt das Verfahren die Annahme zugrunde, dass die Varianz der Variablen vollständig durch die Faktoren erklärt werden kann.⁶⁵⁷

Es sei noch darauf hingewiesen, dass durch die Anwendung von Hauptkomponentenanalysen auf die ausgewählten Itembereiche des Fragebogens die ausgewählten Faktorenstrukturen abhängig sind, weil für die Analysen die gleiche Stichprobe verwendet wird. Dies wird bewusst in Kauf genommen. Die mangelnde Quantität der rückläufigen Fragebögen lässt ein anderes methodisches Vorgehen nicht zu.

⁶⁴⁹ Vgl. auch *Homburg* (2012), S. 355.

⁶⁵⁰ Zum Zweck dieser Methode und der allgemeinen Vorgehensweise vgl. nochmals *Backhaus et al.* (2011), S. 330 f. oder *Litz* (2000), S. 284-286.

⁶⁵¹ Die Kommunalitäten bilden die Basis für die Extraktion der Faktoren und zeigen die korrelativen Zusammenhänge zwischen den Items. Es wird der Betrag der Streuung einer Variablen angegeben, der alle Faktoren gemeinsam erklärt. Vgl. dazu *Brosius* (2011), S. 798 f.

⁶⁵² Zum Begriff der Rotation siehe *Schendera* (2010), S. 202 f.

⁶⁵³ Die Varimax-Rotation stellt auf die Unabhängigkeit der Faktoren ab und transformiert die Faktorladungsmatrix letztlich in der Weise, dass für jeden ermittelten Faktor eine möglichst geringe Anzahl an Variablen mit hohen Faktorladungen resultiert. Es erfolgt somit eine Maximierung der Varianz der quadrierten Faktorladungen. Dies hat einzig Einfluss auf die Verteilung der Gesamtvarianz, wodurch die Rotation der effektiven Interpretierbarkeit der indeterminierten Faktoren dient. Allgemein zur Rotation siehe nochmals *Backhaus et al.* (2011), S. 362-364. Zur Varimax-Rotation vgl. *Brosius* (2011), S. 805; *Schendera* (2010), S. 206; *Hüttner/Schwarting* (2008), S. 255.

⁶⁵⁴ Weiterhin wird ein paarweiser Fallausschluss herangezogen, d.h. bei der Ermittlung der Korrelationen werden alle Variablen – auch die mit unterschiedlichen fehlenden Werten – miteinander verglichen. Siehe *Brosius* (2011), S. 817. Zu weiteren Extraktionsverfahren siehe *Schendera* (2010), S. 196-201.

⁶⁵⁵ Siehe *Schendera* (2010), S. 191.

⁶⁵⁶ Vgl. *Brosius* (2011), S. 796 f.; *Schendera* (2010), S. 195; *Hüttner/Schwarting* (2008), S. 249.

⁶⁵⁷ Siehe *Backhaus et al.* (2011), S. 356; *Schendera* (2010), S. 194.

Die abschließend entstehende Faktormatrix (auch Komponentenmatrix) zeigt die Verteilungen der Faktorladungen. Angegeben sind die Koeffizienten, mit denen die aufgeführten Faktoren in die Gleichung zur Erklärung der Variablen eingehen.⁶⁵⁸ Hohe Ladungen weisen dabei auf einen hohen Einfluss des Faktors für die entsprechende Variable hin.⁶⁵⁹ Faktorladungen von $< 0,30$ werden wegen zu geringen Korrelationen mit dem entsprechenden Faktor (Varianzaufklärung $< 10\%$) nicht ausgegeben. So liegt eine eher konservative Schätzung über die Zusammenhänge der Variablen vor, die eine bessere Interpretation erlaubt.

Um die Anzahl der auszuwählenden Faktoren für die methodische und inhaltliche Interpretation der Erhebungsdaten zu bestimmen und eine möglichst eindeutige Faktorenlösung zu erhalten, werden verschiedene „Abbruchkriterien“ herangezogen. Es werden jedoch keine strengen Maßstäbe an die Faktorextraktion angelegt, da Zielsetzung nicht die Konstruktvalidierung ist, sondern die zugrundeliegenden Analysen explorativ intendiert sind. Es wird daher geprüft, welche der ermittelten Faktoren auch über verschiedene Faktorenstrukturen stabil bleiben⁶⁶⁰ und wenigstens zwei der Items Ladungen mit jeweils $\geq 0,50$ besitzen.⁶⁶¹ Darüber hinaus werden zur Beurteilung das Kaiser-Eigenwert-Kriterium,⁶⁶² die Ergebnisse des Scree-Tests⁶⁶³ und das Minimum-Prozent-Kriterium herangezogen.

⁶⁵⁸ Vgl. *Homburg* (2012), S. 358 f.

⁶⁵⁹ Vgl. *Brosius* (2011), S. 801.

⁶⁶⁰ Das Verfahren der Faktorenanalyse weist als Ergebnis nicht die eine richtige Faktorenlösung aus. Es sind wiederholte Durchführungen über verschiedene Faktorenstrukturen notwendig, um eine begründete sinnvolle Faktorenauswahl unter Berücksichtigung stabiler Strukturen treffen zu können. So auch *Litfin/Teichmann/Clement* (2000), S. 284.

⁶⁶¹ *Schendera* fordert hingegen strengere Maßstäbe, indem mindestens vier Items mit Ladungen von mindestens 0,60 verlangt werden. Vgl. *Schendera* (2010), S. 214. *Litfin/Teichmann/Clement* (2000), S. 285 bezeichnen Faktorladungen von bereits mindestens 0,40 als ausreichend.

⁶⁶² Das *Kaiser-Eigenwert-Kriterium* empfiehlt, nur diejenigen Faktoren auszuwählen, die einen Eigenwert von größer eins aufweisen. Kleinere Eigenwerte hingegen erklären nur den durchschnittlichen Eigenwert der Variablen. Vgl. *Litfin/Teichmann/Clement* (2000), S. 284. Der Eigenwert zeigt dabei an, welcher Teil der Gesamtstreuung aller Variablen durch diesen Faktor erklärt wird. Da bei der rechnerischen Durchführung der Faktorenanalyse eine Umwandlung der Variablen in z-Werte erfolgt, weisen die Variablen eine Standardabweichung von eins und einen Mittelwert von Null auf. Ein Faktor kann somit maximal einen Eigenwert von $n \cdot 1$ aufweisen. Vgl. *Brosius* (2011), S. 797. Da dieses Kriterium zu einer Überauswahl von Faktoren (overextraction) neigt, wird das Kriterium unter Berücksichtigung der inhaltlichen Ausführungen und der sinnvollen Interpretierbarkeit der Faktoren betrachtet. Zu dieser Kritik m.w.N. *Schendera* (2010), S. 210.

⁶⁶³ Der *Scree-Test* ist eine grafische Illustration der nach Größe sortierten Eigenwerte und der Anzahl der extrahierten Faktoren als Funktion. Diese verläuft anhand einer Kurve, die im Idealfall nach einem sichtbaren Knick in eine Gerade übergeht. Nach diesem Ansatz werden nur diejenigen Faktoren ausgewählt, die eindeutig oberhalb einer gedachten Geraden liegen, da jeder Faktor unterhalb dieser Geraden immer weniger Varianz erklärt. Vgl. *Litz* (2000), S. 297. Die Festlegung der

Das *Minimum-Prozent-Kriterium* gibt den Prozentsatz der Gesamtvarianz an, den die extrahierten Faktoren als Minimum erklären sollten.⁶⁶⁴ In dieser Arbeit wird eine Varianzaufklärung der ausgewählten Faktoren von insgesamt mindestens 40 % angestrebt.

Diejenigen Variablen, bei denen eine Rangvergabe erfolgen sollte, können nicht in die Analyse übernommen werden, da bereits bei der Auswahl der Aspekte in Bezug auf die Anzahl der Rangvergabe nur so wenige Merkmale berücksichtigt worden sind, dass eine Auswertung der Rangvergabe nicht mehr erforderlich ist. Daher werden die Rangplätze von der weiteren Betrachtung in der Form ausgeschlossen, dass allein die von den KMU getätigte Auswahl der Aspekte in der Analyse Beachtung findet und eine Rangvergabe über eine Reihung der einzelnen extrahierten Faktoren erfolgt.

Im Anschluss an die Extraktion der Faktoren erfolgt dann die Bildung der faktorbasierten Skalen, die für weitere Analysen und zur Prüfung der gestellten Hypothesen in die multiplen Regressionsanalysen eingehen.

Anhand *multipler linearer Regressionsmodelle* werden die Zusammenhänge der Einflussfaktoren auf die Anwendung der Steuerplanung getestet und versucht, Ursache-Wirkungs-Beziehungen zwischen den Variablen zu beschreiben und zu erklären.⁶⁶⁵ Dabei werden die metrisch skalierten Regressanden auf lineare Abhängigkeiten der metrisch skalierten Regressoren getestet. Die Gleichung der im Folgenden zu schätzenden Modelle lautet in ihrer Grundform:⁶⁶⁶

$$y_i = \alpha + \beta_1 x_{i1} + \beta_2 x_{i2} + \dots + \beta_k x_{ik} + \varepsilon_i \quad i = 1, \dots, n$$

Es wird dabei die *stepwise Regression* verwendet, wodurch die Faktoren für die Aufnahmen und den Ausschluss in das Modell anhand der F-Wahrscheinlichkeit geprüft werden. Aus der Rangfolge der in das Modell einfließenden Faktoren lässt sich dann die Erklärungsrelevanz in Bezug auf die Anwendung der Steuerplanung erkennen. Ziel

Anzahl der Faktoren anhand des Knicks der Kurve ist jedoch nur eine Orientierungshilfe. In nicht wenigen Fällen kann die Anzahl der auszuwählenden Faktoren nicht eindeutig sein. Es liegt daher in der sinnhaften Interpretationsmöglichkeit der Faktoren, ob der Faktor in dem Knick mit berücksichtigt wird oder nur die Faktoren, die eindeutig vor dem Knick liegen. So auch *Brosius* (2011), S. 800.

⁶⁶⁴ Vgl. *Schendera* (2010), S. 211.

⁶⁶⁵ Zum Ziel der multiplen Regressionsanalyse vgl. *Backhaus et al.* (2011), S. 56-60; *Bortz* (2010), S. 342; *Schendera* (2008), S. 132.

⁶⁶⁶ Siehe dazu nur *Fahrmeir/Kneib/Lang* (2009), S. 24.

ist es, mit einer möglichst geringen Anzahl unabhängiger Faktoren ein Maximum der Varianz zu erklären.⁶⁶⁷

Im Ergebnis sollen so diejenigen Faktoren identifiziert werden, die einen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung in KMU ausüben. Es werden im Folgenden nun die Ergebnisse der Faktorenanalysen und anschließend die Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen inklusive der Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen dargestellt.

6.3 Ergebnisse der Datenanalysen

6.3.1 Faktoranalytische Ergebnisse der Anwendung der Steuerplanung

In diesem Kapitel werden die rotierten Komponentenmatrizen dargestellt und anhand der Faktorladungen die Faktoren der weiteren Analyse extrahiert und interpretiert.⁶⁶⁸ Dazu wird zu der Operationalisierung des Konstruktes „Anwendung der Steuerplanung“ analog vorgegangen.⁶⁶⁹

6.3.1.1 Häufigkeit der Steuerintegration

Das Merkmal der „Häufigkeit“ bezog sich allgemein auf den grundsätzlichen Einbezug von Steuern in den Entscheidungsprozess. Das vorliegende KMO-Maß ist mit 84 % recht hoch und beschreibt eine gute Zusammenstellung der Items. Die folgende Tabelle 26 zeigt die Ergebnisse der Faktorenanalyse und die daraus extrahierten Faktoren mit den dazugehörigen Faktorladungen. Beide Faktoren erklären zusammen 66,7 % der Gesamtvarianz.

⁶⁶⁷ Siehe *Backhaus et al.* (2011), S. 111; umfassend und kritisch zu dieser Vorgehensweise *Urban/Mayerl* (2008), S. 112-114 oder kurz *Schendera* (2008), S. 110.

⁶⁶⁸ Zu der vollständigen Darstellung der Faktorenanalysen vgl. *Anhang E*, S. 266-292.

⁶⁶⁹ Vgl. dazu nochmals Kap. 5.2.1, S. 111.

KMO-Maß			0,842
	Komponente		
	1	2	
Erklärte Gesamtvarianz	51,95 %	14,75 %	
Items			
Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern	0,70		
Treffen von Entscheidungen aus steuerlichen Gründen			
- im Bereich Rechtsformplanung	0,32	0,78	
- im Bereich Standortplanung	0,32	0,73	
- im Bereich Investitionsplanung	0,76	0,42	
- im Bereich Finanzierungsplanung	0,83		
- im Bereich Gewinnermittlungsplanung	0,76		
- im Bereich Unternehmensnachfolgeplanung		0,85	

Tabelle 26: Rotierte Komponentenmatrix "Häufigkeit der Integration von Steuer".

Die Komponentenmatrix zeigt beim ersten Faktor hohe Ladungen auf den Items Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsplanung. Rechtsform-, Standort- und Unternehmensnachfolge bilden mit den dazugehörigen hohen Ladungen den zweiten Faktor. Die Ladungsverteilung der Faktoren entspricht der theoretischen Einteilung der strategischen und taktischen Steuerplanung, weshalb die Faktoren nach dieser Einteilung betitelt werden. Der erste Faktor beschreibt demnach die Häufigkeit und Wichtigkeit der Integration von Steuern im Rahmen der taktischen Steuerplanung, der zweite Faktor die Integration im Rahmen der strategischen Steuerplanung. Der Einfachheit halber lautet die Kurzbezeichnung der Faktoren „Häufigkeit taktische Steuerplanung“ (Faktor 1) und „Häufigkeit strategische Steuerplanung“ (Faktor 2).

Steuern und deren Auswirkungen in der unternehmerischen Planung allgemein zu berücksichtigen, wird von den befragten KMU lediglich im Bereich der taktischen Planung als wichtig empfunden. Das Item lädt ausschließlich auf den ersten Faktor. Demnach kann aus der Reihung der Faktoren und der aufgeführten Faktorladungen vermutet werden, dass steuerliche Auswirkungen häufiger Eingang in Entscheidungsprozesse im Bereich der taktischen Steuerplanung finden.⁶⁷⁰ Neben dem Merkmal der Häufigkeit der Integration von Steuern ist auch die Tiefe der Integration von Steuern zu betrachten, dessen Ergebnisse im Folgenden dargestellt werden.

⁶⁷⁰ Vgl. dazu nochmals das deskriptive Ergebnis in Kap. 6.1.2, S. 144 f.

6.3.1.2 Tiefe der Steuerintegration

Zur Überprüfung der Tiefe der Integration von Steuern wird auch hier auf das einzelne Planungspotenzial in den betrachteten Tätigkeitsfeldern abgestellt und analog vorgegangen.

6.3.1.2.1 Rechtsformwahl unter Steuereinfluss

In Bezug auf die Rechtsformwahl unter Steuereinfluss wurden die KMU nach der Berücksichtigung von einzelnen Rechtsformwahlkriterien in Bezug auf ihre Rechtsformentscheidung befragt. Die einzelnen abgefragten Rechtsformwahlkriterien weisen ein ausreichend gutes KMO-Maß auf. Die Tabelle 27 zeigt die rotierte Komponentenmatrix mit zwei extrahierten Faktoren. Auch hier ist das Mindestmaß von 40 % der Gesamtvarianz erfüllt; beide Faktoren erklären gemeinsam 45,85 % der Gesamtvarianz.

KMO-Maß		0,722
	Komponente	
	1	2
Erklärte Gesamtvarianz	30,71 %	15,14 %
Items		
Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals		0,62
Haftungsmodalitäten		0,44
Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse		0,72
Finanzierungsmöglichkeiten	0,46	0,38
Steuerbelastung	0,74	
Image der Rechtsform		0,65
Möglichkeiten der Entnahme	0,75	
Gewinn-/Verlustbeteiligung	0,49	0,41
Bilanzierungs- und Publizitätspflichten	0,81	

Tabelle 27: Rotierte Komponentenmatrix "Rechtsformwahl unter Steuereinfluss".

Die Items „Steuerbelastung“, „Möglichkeiten der Entnahme“ und „Bilanzierungs- und Publizitätspflichten“ weisen hohe Faktorladungen auf Faktor 1 aus. Allen Items gemeinsam sind die Belastungen, die aus den einzelnen Aspekten resultieren. Die finanziellen Belastungen werden durch den Aspekt „Steuerbelastung“ offenbar sowie durch die vom KMU aufzubringenden Ressourcen für die Erfüllung der Bilanzierungs- und Publizitätspflichten, die personelle und finanzielle Belastungen darstellen. Hinsichtlich der „Möglichkeiten der Entnahme“ sind die Belastungen erst in der Betrachtung des Unternehmers selbst zu sehen. So stellen Einschränkungen hinsichtlich der Entnahmepolitik auf Seiten des Unternehmers Belastungen in der Form dar, dass dieser die Entnahmen zur Aufrechterhaltung seines Lebensunterhalts benötigt. Die vorgestellten

Items bilden so zusammen den ersten Faktor der im Weiteren aufgrund der erläuterten Zusammenhänge als „Rechtsformspezifische Belastungen“ betitelt wird.

Der zweite Faktor ergibt sich aus den Items „Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals“ und „Geschäfts- und Vertretungsbefugnissen“ sowie dem Item „Image der Rechtsform“ und wird im Folgenden „Gesellschaftsrechtliche Rechtsformwahlkriterien“ genannt.

Das Item der Gewinn- und Verlustbeteiligung ist für die befragten KMU im Zusammenhang mit der Rechtsformwahl nicht so bedeutsam, wie die anderen Rechtsformwahlkriterien. In der Fakormatrix ist anhand der Ladungsverteilungen zu erkennen, dass beide Faktoren orthogonal zueinander sind und sich nicht gegenseitig beeinflussen. Da dieses Item dennoch aufgrund der Ladungen in der Komponentenmatrix abgebildet wurde, bedeutet dies nicht, dass aufgrund der fehlenden statistischen Relevanz dieses Item für die befragten KMU keine inhaltliche Relevanz aufweist.

6.3.1.2.2 Standortwahl unter Steuereinfluss

In der Faktorenanalyse der Standortwahl unter Steuereinfluss sind lediglich die abgefragten Standortfaktoren enthalten. Das Item „Investitionszuschuss“ wurde innerhalb der vorliegenden Faktorenanalyse ebenfalls über verschiedene Faktorenstrukturen geprüft, ließ sich jedoch weder über inhaltliche noch testtheoretische Kriterien den extrahierten Faktoren zuordnen. Bei den befragten KMU ist das Item – unabhängig von der gewählten Faktorenstruktur – für die Standortwahl nicht bedeutsam und geht somit nicht in die weitere Analyse ein.

Das KMO-Maß ist mit 81 % außerordentlich hoch und bestätigt auch hier die Güte der Itemzusammenstellung. Dem ungeachtet wird bei der Betrachtung der Komponentenmatrix in Tabelle 28 deutlich, dass auch das Item „Freizeitmöglichkeiten der Region“ aufgrund unzureichender Ladungen von der weiteren Untersuchung und damit von den zu extrahierenden Faktoren ausgeschlossen werden muss. Für die sich ergebenden Faktoren werden die Zusammenhänge im Folgenden näher beschrieben.

KMO-Maß					0,812
	Komponente				
	1	2	3	4	
Erklärte Gesamtvarianz	33,53 %	11,03 %	9,06 %	8,63 %	
Items					
Anbindung an das Verkehrsnetz			0,75		
Vorhandene Kaufkraft am Standort		0,82			
Nähe zu Kooperationspartnern am Standort			0,71		
Konkurrenzsituation am Standort		0,80			
Nähe zum Kunden am Standort		0,57	0,38		
Nähe zum eigenen Wohnort				0,89	
Qualifikationsniveau potenzieller Mitarbeiter am Standort	0,85				
Lohn- und Gehaltsstrukturen am Standort	0,88				
Gewerbesteuerhebesatz am Standort	0,57	0,32			
Miet- und Pachtkosten am Standort			0,56	0,36	
Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen am Standort	0,60	0,40			
Image des Standorts	0,33	0,52			
Freizeitmöglichkeiten der Region	0,46	0,33			

Tabelle 28: Rotierte Komponentenmatrix "Standortwahl unter Steuereinfluss".

Die vier extrahierten Faktoren erklären insgesamt 62,25 % der Gesamtvarianz. Der erste Faktor setzt sich dabei aus den Items „Qualifikationsniveau potenzieller Mitarbeiter am Standort“, „Lohn- und Gehaltsstrukturen am Standort“, „Gewerbesteuerhebesatz am Standort“ und „Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen am Standort“ zusammen. Alle diese Aspekte stellen im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung Produktionsfaktoren dar, die als Input der Unternehmung betrachtet werden können. So stellen die Qualifikation der Mitarbeiter und die Lohn- und Gehaltsstrukturen am Standort variable Produktionsfaktoren hinsichtlich der Nutzung von Humankapital dar, während der Gewerbesteuerhebesatz im weitesten Sinne als Kosten für die Nutzung der regionalen Infrastruktur betrachtet werden kann (die nur bei Personenunternehmen unter Umständen durch die Anrechnungsmöglichkeit gem. § 35 EStG kompensiert werden können). Ebenso lassen sich Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen als Kosten für die Nutzung von Umweltgütern interpretieren. Aus diesen Überlegungen heraus kann der erste Faktor als „Produktionsbezogene Standortaspekte“ betitelt werden. Darüber hinaus zeigt die Zuordnung des steuerlichen Aspektes, namentlich der Gewerbesteuerhebesatz am Standort, zum bereits ersten Faktor, eine höhere Wichtigkeit aus Sicht der befragten KMU im Vergleich zu den Standortaspekten, die auf die anderen Faktoren laden.

Der zweite Faktor kann aufgrund der Ladungsverteilungen mit „Absatzbezogene Standortaspekte“ überschrieben werden und setzt sich aus den Items „Vorhandene Kaufkraft am Standort“, „Konkurrenzsituation am Standort“, „Nähe zum Kunden am Standort“ und „Image des Standorts“ zusammen.

Mit dem Begriff „Geografische Rahmenbedingungen“ kann der dritte extrahierte Faktor bezeichnet werden, der die Berücksichtigung positiver externer Effekte, wie z.B. die Verkehrsanbindung und die daraus resultierende Beeinflussung der Zahlungsbereitschaft in Bezug auf Miet- und Pachtkosten, beschreibt. Er beschreibt die Items „Anbindung an das Verkehrsnetz“, die „Nähe zu Kooperationspartnern am Standort“ und die „Miet- und Pachtkosten am Standort“. Diese Itemgruppierung ist insbesondere durch das letztgenannte Item zu erklären: Das Ausnutzen der externen Effekte, wie z.B. das Vorhandensein einer für das KMU guten Verkehrsanbindung, übt einen Einfluss auf die Zahlungsbereitschaft des KMU hinsichtlich der Niederlassungskosten aus. Miet- und Pachtkosten sind in guten Lagen und Zentrumsnähe höher als weit außerhalb des Zentrums oder einer guten Verkehrsanbindung. Der letzte Faktor ergibt sich ausschließlich aus dem Item „Nähe zum eigenen Wohnort“ und wird daher auch gleichnamig benannt.

6.3.1.2.3 Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern

Das Konstrukt der Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern weist mit 0,662 nur einen geringen KMO-Wert auf, der allerdings aufgrund der wenigen in die Analyse eingehenden Variablen durchaus akzeptiert werden kann. Die folgende Tabelle 29 zeigt die extrahierten Faktoren mit den zugehörigen Faktorladungen. Die drei Items, die das Konstrukt beschreiben, lassen sich explizit zu nur einem Faktor extrahieren, der 65,23 % der Gesamtvarianz erklärt.⁶⁷¹

KMO-Maß		0,662
	Komponente	
	1	
Erklärte Gesamtvarianz	65,23 %	
Items		
Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen	0,82	
Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen	0,75	
Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen	0,85	

Tabelle 29: Hauptkomponentenmatrix "Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern".

⁶⁷¹ An dieser Stelle erfolgte aufgrund dessen, dass nur eine Komponente ermittelt wurde, keine Varimax-Rotation.

Im theoretischen Teil der Arbeit wurde eine strikte Trennung der Maßnahme „Investitionszuschuss“ in Bezug auf die Investitions- und Standortplanung vorgenommen.⁶⁷² Die empirische Analyse zur Standortwahl hat ergeben, dass diese Maßnahme bei den befragten KMU hinsichtlich der Wahl des Standortes nicht bedeutsam ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass diese Maßnahme bei den befragten KMU grundsätzlich unbedeutend ist. Es wird daher eine weitere Faktorenanalyse durchgeführt, indem dieses Item in Zusammenhang mit den Items aus der Investitionsplanung getestet wird. Die aufgeführte Tabelle 30 zeigt die Ergebnisse der Faktorenanalyse.

KMO-Maß		0,672
	Komponente	
	1	
Erklärte Gesamtvarianz	54,06 %	
Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen	0,81	
Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen	0,76	
Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen	0,78	
Inanspruchnahme Investitionszuschuss	0,57	

Tabelle 30: Hauptkomponentenmatrix "Begünstigungen".

Die Analyse zeigt ein nur leicht verbessertes KMO-Maß. Der extrahierte Faktor erklärt hingegen nur noch 54 % der Gesamtvarianz. Diese Verringerung der Gesamtvarianz durch die Hinzunahme des Items „Investitionszuschuss“ weist auf Suppressor-Effekte hin.⁶⁷³ Es wird zudem deutlich, dass die einzelnen Begünstigungs-Maßnahmen von den befragten KMU kaum unterschiedlich betrachtet und bewertet werden. Dennoch weisen die hohen Ladungen auf eine Relevanz bei den befragten KMU hin, weshalb der Faktor in die weitere Analyse einbezogen wird. Der Faktor beschreibt dabei allgemeine Begünstigungen und wird aber weiterhin analog zu den theoretischen Ausführungen als „Investitionsplanung unter Steuereinfluss“ bezeichnet.

6.3.1.2.4 Unternehmensnachfolgeplanung unter Steuereinfluss

Die Faktorenanalyse im Hinblick auf das Konstrukt der Unternehmensnachfolge weist wiederum ein gutes KMO-Maß auf und kann damit angenommen werden. Die folgende Tabelle 31 zeigt die drei extrahierten Faktoren, die insgesamt 67,67 % der Gesamtvarianz erklären.

⁶⁷² Vgl. dazu nochmals die FN 333.

⁶⁷³ Vgl. Bortz (2010), S. 352-354.

KMO-Maß				0,761
	Komponente			
	1	2	3	
Erklärte Gesamtvarianz	43,11 %	14,28 %	10,28 %	
Items				
Gedanken zur Unternehmensnachfolge	0,66		0,52	
Gespräche mit dem Steuerberater zur Unternehmensnachfolge	0,69		0,51	
Abschluss eines Testamentes	0,71	0,38		
Abschluss eines Erbvertrags	0,57	0,45		
Prüfung von Testament und Erbvertrag auf Formgültigkeit	0,80	0,38		
Prüfung von Testament und Gesellschaftsvertrag auf Widersprüchlichkeiten	0,74	0,34		
Einmalige Vermögensübertragungen auf Angehörige		0,73		
Mehrfache Vermögensübertragungen auf Angehörige		0,85		
Geregelte Stellvertretung			0,80	
Geregelte Nachfolge			0,86	
Finanzielle Rücklagen (z.B. für Abfindungen, ErbSt)		0,60		

Tabelle 31: Rotierte Komponentenmatrix "Unternehmensnachfolgeplanung."

Der erste Faktor „Allgemeine und juristische Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge“ umfasst die ersten Schritte, die hinsichtlich einer Unternehmensnachfolge unter Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Aspekte getätigt werden können. Dazu gehören die Items: „Gedanken zur Unternehmensnachfolge“, „Gespräche mit dem Steuerberater“, „Abschluss eines Testamentes“, „Abschluss eines Erbvertrags“, „Prüfung von Testament und Erbvertrag auf Formgültigkeit“ und „Prüfung von Testament und Gesellschaftsvertrag auf Widersprüchlichkeiten“.

Der zweite Faktor fasst mit den Items „Einmalige Vermögensübertragungen auf Angehörige“ und „Mehrmalige Vermögensübertragungen auf Angehörige“ sowie die „Bildung finanzieller Rücklagen“ die theoretischen Aspekte in Bezug auf die Ausführungen der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Maßnahmen zusammen, weshalb der Faktor gleichlautend betitelt wird.

Die Items „Geregelte Stellvertretung“ und „Geregelte Nachfolge“ bilden den dritten Faktor „Getroffene Maßnahmen in Bezug zur laufenden Geschäftstätigkeit“. Zusätzlich muss hier jedoch der Einfluss der Items „Gedanken zur Unternehmensnachfolge“ und „Gespräche mit dem Steuerberater“ berücksichtigt werden. Dies verwundert insofern nicht, dass KMU, die eine geregelte Stellvertretung bzw. Nachfolge aufweisen,

sich mit dem Gedanken der Unternehmensnachfolge ebenso auseinandergesetzt haben sollten.

6.3.1.3 Steuerintegration im Zielsystem

Die Berücksichtigung von steuerlichen Zielgrößen im Gesamtzielsystem des KMU ist wesentlich für die Anwendung der Steuerplanung. Im Fragebogen wurden daher unterschiedliche Zielsetzungen abgefragt, die nach ihrer Verwendung ausgewählt werden sollten. Die Zusammenstellung der Items mit den einzelnen Zielgrößen zeigt ein gutes KMO-Maß von 73 % auf. Die Ladungen der einzelnen Items und die sich daraus ergebenden Faktoren erklären insgesamt 45,12 % der Gesamtvarianz der betrachteten Variablen und können der Tabelle 32 auf der folgenden Seite entnommen werden.

Die faktoranalytische Untersuchung ergibt die Extraktion von vier Faktoren. Der erste Faktor setzt sich aus den Items „Angebotsqualität“, „Umweltfreundlichkeit der Produkte“, „Öffentliches Ansehen“ und „Soziale Verantwortung“ zusammen. Während die ersten beiden Items erkennbar dem Produkt bzw. der angebotenen Dienstleistung des KMU zugeordnet werden können, betreffen die anderen beiden Items das Image des Unternehmens und der Wahrnehmung des KMU in der Gesellschaft. Die Übernahme einer sozialen Verantwortung hat Auswirkung auf die Beurteilung des KMU seitens der Öffentlichkeit. Dieses Image übt ebenso Einfluss auf die Kaufbereitschaft bzw. die Inanspruchnahme der Dienstleistungen auf Kundenseite aus und trägt somit zu dem Bild bei, welches Kunden mit einem Produkt bzw. einer Dienstleistung in Verbindung bringen. Aus diesem Zusammenspiel kann dieser Faktor mit dem Oberbegriff „Markenimage“ bezeichnet werden.

Die Items „Marktanteil“ und „Umsatz“ bilden den zweiten Faktor und stellen letztlich betriebswirtschaftliche Kennzahlen dar, die im Rahmen der Betrachtung von Unternehmenszielen ermittelt werden können. Der Faktor wird daher „Betriebliche Kennzahlen“ benannt.

Der dritte Faktor beschreibt ausschließlich steuerliche Zielsetzungen. Die „Sicherung des Wohlverhaltens der Finanzverwaltung“, die „Inanspruchnahme möglichst vieler Steuervergünstigungen“, die „Steuerbarwertminimierung“ und der „Ausweis eines bestimmten Steuerbilanzgewinns“ sind steuerliche Unternehmensziele im gesamten Zielsystem des KMU. Der Faktor wird im Folgenden ebenso als „Steuerliche Unternehmensziele“ bezeichnet. „Rentabilität“, „Liquidität“ und der „Gewinn nach Steuern“ sind Items, die finanzielle Zielsetzungen des KMU umfassen und bilden den gleichnamigen vierten Faktor.

KMO-Maß					0,733
	Komponente				
	1	2	3	4	
Erklärte Gesamtvarianz	12,90 %	11,34 %	10,90 %	9,98 %	
Items					
Gewinn					0,32
Gewinn nach Steuern					-0,57
Wettbewerbsfähigkeit		0,50			
Marktanteil	0,31	0,58			
Umsatz		0,77			
Angebotsqualität	0,71				
Umweltfreundlichkeit der Produkte	0,61	0,39			
Öffentliches Ansehen	0,59				
Soziale Verantwortung	0,70				
Rentabilität					0,55
Liquidität		0,34			0,68
Sicherung des Wohlverhaltens der Finanzverwaltung	0,36		0,58		
Inanspruchnahme möglichst vieler Steuer- vergünstigungen			0,50		
Steuerliche Risikominimierung			0,42	0,34	
Steuerbarwertminimierung			0,71		
Nettoergebnismaximierung		0,37		0,43	
Ausweis eines bestimmten Steuerbilanz- gewinns			0,59		

Tabelle 32: Rotierte Komponentenmatrix "Ziele der Unternehmung"

Das Item „Gewinn“ wird aufgrund unzureichender Ladungen eliminiert. Die Reihung der Faktoren und die Tatsache, dass die Aspekte bzgl. des Gewinns erst dem letzten Faktor zuzuordnen sind, wenngleich der Gewinn auch die am meisten genannte Zielgröße darstellt,⁶⁷⁴ lässt unter Berücksichtigung des Verfahrens der Faktorenanalyse vermuten, dass die anderen aufgeführten Zielgrößen bezogen auf das Gesamtzielsystem des KMU einen höheren Stellenwert aufweisen und die Gewinnmaximierung nicht zwangsläufig an oberster Stelle steht. Das Item mit der höchsten Ladung auf den ersten Faktor – und damit die wichtigste Zielgröße – stellt die Angebotsqualität dar. Dies könnte aber auch bedeuten, dass die Angebotsqualität eine abgeleitete Zielgröße der

⁶⁷⁴ Vgl. nochmals Kap. 6.1.2.6, S. 158.

Gewinnmaximierung darstellt. Denn die heutige Angebotsqualität nimmt Einfluss auf zukünftige, zu erwartende Gewinne.

6.3.1.4 Überblick der extrahierten Faktorenstrukturen

In diesem Kapitel wurden anhand der Ergebnisse einer Faktorenanalyse über die Variablen der Anwendung der Steuerplanung die Dimensionen und Beziehungen des Datensatzes anhand der Antworten der befragten KMU aufgezeigt und beschrieben. Abschließend werden die ermittelten Faktoren, für eine bessere Übersicht in Tabelle 33 nochmals dargestellt.

FAK		Faktor-Bezeichnung	zugehörige Items
Häufigkeit der Steuerintegration	1	Wichtigkeit taktische Steuerplanung	- Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern - Treffen von Entscheidungen aus steuerlichen Gründen in den Bereichen Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsplanung
	2	Wichtigkeit strategische Steuerplanung	- Treffen von Entscheidungen aus steuerlichen Gründen in den Bereichen Rechtsform-, Standort- und Unternehmensnachfolgeplanung
Rechtsformwahl	3	Rechtsformspezifische Belastungen	- Steuerbelastung - Möglichkeiten der Entnahme - Bilanzierungs- und Publizitätspflichten
	4	Gesellschaftsrechtliche Rechtsformwahlkriterien	- Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals - Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse - Image der Rechtsform
Standortwahl	5	Produktionsbezogene Standortaspekte	- Qualifikationsniveau potenzieller Mitarbeiter - Lohn- und Gehaltsstrukturen - Gewerbesteuerhebesatz - Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen
	6	Absatzbezogene Standortaspekte	- Vorhandene Kaufkraft - Konkurrenzsituation - Nähe zum Kunden - Image des Standorts
	7	Geografische Rahmenbedingungen	- Anbindung an das Verkehrsnetz - Nähe zu Kooperationspartnern - Miet- und Pachtkosten
	8	Wohnort	- Nähe zum eigenen Wohnort
Investitionsplanung	9	Investitionsplanung unter Steuereinfluss	- Sonderabschreibungen - Investitionsabzugsbeträge - Erhöhte Absetzungen - Investitionszuschuss

Unternehmensnachfolge	10	Allgemeine und juristische Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge	<ul style="list-style-type: none"> - Gedanken zur Unternehmensnachfolge - Gespräche mit dem Steuerberater - Testament - Erbvertrag - Prüfung auf Formgültigkeit - Prüfung auf Widersprüchlichkeiten
	11	Erbschaft- und schenkungsteuerliche Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> - Einmalige Vermögensübertragungen - Mehrmalige Vermögensübertragungen - Finanzielle Rücklagen
	12	Maßnahmen bzgl. der laufenden Geschäftstätigkeit	<ul style="list-style-type: none"> - Geregelte Stellvertretung - Geregelte Nachfolge
Unternehmensziele	13	Markenimage	<ul style="list-style-type: none"> - Angebotsqualität - Umweltfreundlichkeit der Produkte - Öffentliches Ansehen - Soziale Verantwortung
	14	Betriebliche Kennzahlen	<ul style="list-style-type: none"> - Marktanteil - Umsatz
	15	Steuerliche Unternehmensziele	<ul style="list-style-type: none"> - Sicherung des Wohlverhaltens der Finanzverwaltung - Viele Steuervergünstigungen - Steuerbarwertminimierung - Ausweis eines bestimmten Steuerbilanzgewinns
	16	Finanzielle Unternehmensziele	<ul style="list-style-type: none"> - Rentabilität - Liquidität - Gewinn nach Steuern

Tabelle 33: Überblick der extrahierten Faktoren "Anwendung der Steuerplanung".

Die aufgedeckten Zusammenhänge des Datensatzes werden im Folgenden spezifischer strukturiert. Es wird gezeigt, dass die in der ersten Spalte der Tabelle 33 vorgenommene Einteilung über die Zusammengehörigkeit der Faktoren in der Realität vorliegt. Anhand der Durchführung einer erneuten Faktorenanalyse über die bereits extrahierten Faktoren in Bezug auf die Merkmale „Tiefe der Integration von Steuern“ und „Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem“ werden Faktoren zweiter Ordnung bestimmt und so eine Konstruktvalidierung vorgenommen. Die Ergebnisse der rotierten Komponentenmatrix des Merkmals „Tiefe der Integration von Steuern“ sind in der folgenden Tabelle 34 aufgeführt.⁶⁷⁵

⁶⁷⁵ Ausführlich zu den Ergebnissen vgl. *Anhang F*, S. 293-297.

KMO-Maß		0,699		
	Komponente			
	1	2	3	
Erklärte Gesamtvarianz	28,34 %	15,98 %	11,60 %	
Faktoren erster Ordnung				
FAK 3	0,69			
FAK 4	0,58		0,43	
FAK 5	0,82			
FAK 6	0,66			
FAK 7	0,66			
FAK 8			0,85	
FAK 9	0,31	0,39	-0,35	
FAK 10		0,84		
FAK 11		0,74		
FAK 12		0,68		

Tabelle 34: Faktorenanalyse zweiter Ordnung "Tiefe der Integration von Steuern".

Die Ergebnisse der Verteilung der Faktorladungen bestätigen dabei die im Modell theoretisch hergeleiteten Konstrukte in dieser Arbeit. Der erste Faktor zweiter Ordnung setzt sich aus den Faktoren „Rechtsformspezifische Belastungen“, „Gesellschaftsrechtliche Rechtsformwahlkriterien“, „Produktionsbezogene Standortaspekte“, „Absatzbezogene Standortaspekte“ und „Geografische Rahmenbedingungen“ zusammen und beschreibt somit insgesamt die Rechtsform- und Standortwahl unter Steuereinfluss. Während diese beiden Bereiche der Steuerplanung in der Theorie getrennt voneinander betrachtet wurden, fassen die befragten KMU diese Steuerplanungsbereiche in der Realität zusammen, sodass ein einziges Konstrukt in dem vorliegenden Datensatz ermittelt werden konnte. Unabhängig von der Strukturierung dieser Bereiche konnte indessen die inhaltliche Zusammensetzung bestätigt werden.

Das Set der Faktoren „Allgemeine u. juristische Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge“, „Erbchaft- u. schenkungsteuerliche Maßnahmen“ und „Maßnahmen bzgl. der laufenden Geschäftstätigkeit“ bilden den zweiten Faktor zweiter Ordnung. Die Zusammensetzung bestätigt das Konstrukt „Unternehmensnachfolgeplanung unter Steuereinfluss“ des Modells und wird daher analog bezeichnet.

Der dritte Faktor setzt sich allein aus dem Faktor „Wohnort“ erster Ordnung zusammen. Der Faktor „Investitionsplanung“ erster Ordnung kann nicht direkt zugeordnet werden und weist nur geringe Ladungen auf.

In gleicher Weise wird mit den Faktoren erster Ordnung vorgegangen, die zu dem Merkmal „Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem“ zuzuordnen sind. Die Ergebnisse der rotierten Komponentenmatrix sind in der folgenden Tabelle 35 aufgeführt.

KMO-Maß	0,648	
	Komponente	
	1	2
Erklärte Gesamtvarianz	42,96 %	23,29 %
Faktoren erster Ordnung		
FAK 13	0,77	
FAK 14	0,77	
FAK 15	0,67	
FAK 16		0,99

Tabelle 35: Faktorenanalyse zweiter Ordnung "Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem".

Die Ergebnisse der Verteilung der Faktorladungen zeigen, dass sich die Faktoren erster Ordnung zu zwei Faktoren zweiter Ordnung strukturieren lassen. Der erste Faktor zweiter Ordnung setzt sich dabei aus den Faktoren „Markenimage“, „Betriebliche Kennzahlen“ und „Steuerliche Unternehmensziele“ zusammen. Der Faktor soll aufgrund der unterschiedlichen Aspekte daher allgemein als „Unternehmensziele“ bezeichnet werden. Der Faktor erster Ordnung „Finanzielle Unternehmensziele“ bildet allein den zweiten Faktor und wird daher analog bezeichnet. Die Faktoren zweiter Ordnung setzen sich wie folgt zusammen:

FAK _{2Ord.}	Faktor-Bezeichnung	Zugehörige FAK erster Ordnung
FAK _{2Ord.} 1	Rechtsform- und Standortwahl	FAK 3 FAK 5 FAK 7 FAK 4 FAK 6
FAK _{2Ord.} 2	Investitionsplanung	FAK 8
FAK _{2Ord.} 3	Unternehmensnachfolgeplanung	FAK 10 FAK 11 FAK 12
FAK _{2Ord.} 4	Unternehmensziele	FAK 13 FAK 14 FAK 15
FAK _{2Ord.} 5	Finanzielle Unternehmensziele	FAK 16

Tabelle 36: Extrahierte Faktoren zweiter Ordnung.

Im Ergebnis kann in der Abbildung 46 anhand der Zuordnung der Faktoren zu dem in dieser Arbeit verwendeten Operationalisierungsschema⁶⁷⁶ verdeutlicht werden, dass die in der Theorie beschriebenen Zusammenhänge und das aufgestellte Modell in Bezug zur Anwendung der Steuerplanung ebenso in der Realität der Stichprobe zu finden und die Ergebnisse in sich konsistent sind.

⁶⁷⁶ Zur Vorgehensweise bei der Operationalisierung vgl. nochmals Kap. 5.2.1, S. 111.

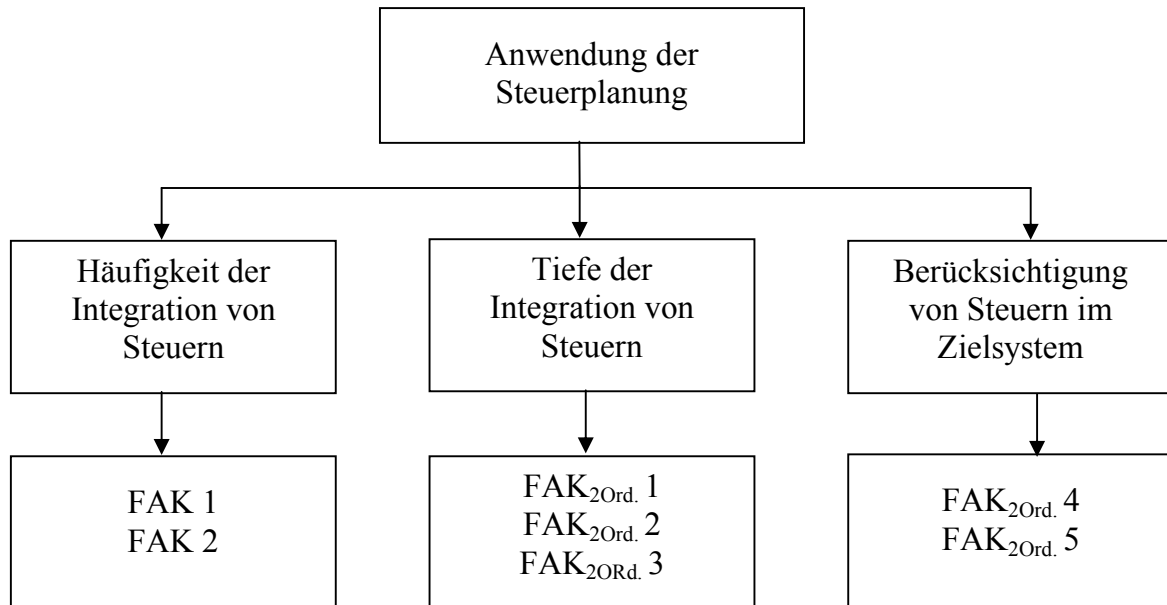


Abbildung 46: Zuordnung der extrahierten Faktoren zum Konstrukt „Anwendung der Steuerplanung“.⁶⁷⁷

Um jedoch keine weitere Abstraktion vorzunehmen, finden in den späteren multiplen Regressionsanalysen ausschließlich die Faktoren erster Ordnung als Regressanden Verwendung.⁶⁷⁸ Darüber hinaus werden nur die Faktoren betrachtet, die im Sinne der Arbeit steuerliche Aspekte beinhalten.⁶⁷⁹ Die Faktoren „Gesellschaftsrechtliche Rechtsformwahlkriterien“ (FAK 4), „Absatzbezogene Standortaspekte“ (FAK 6), „Geografische Rahmenbedingungen“ (FAK 7), „Wohnort“ (FAK 8) sowie „Markenimage“ (FAK 13) und „Betriebliche Kennzahlen“ (FAK 14) werden demnach von der weiteren Analyse ausgeschlossen.

⁶⁷⁷ Quelle: Eigene Darstellung.

⁶⁷⁸ Es zeigen nicht alle Faktoren eine Normalverteilung auf, dennoch wird aus empirischen Gründen auf eine Transformation bzw. aus inhaltlichen Gründen auf den Ausschluss dieser Faktoren verzichtet. Die Verletzung der formalen statistischen Voraussetzung wird aufgrund der inhaltlichen Bedeutung der Faktoren akzeptiert, da das robuste Verfahren der multiplen Regressionsanalyse gegen Verzerrungen in der Verteilung unempfindlich ist. Vgl. *Backhaus et al.* (2011), S. 96. Darüber hinaus kann die schiefe Verteilung einiger Faktoren auf die Extremverteilung innerhalb der Stichprobe zurückgeführt werden. Vgl. dazu nochmals Kap. 6.1.1, S. 144. Zu den Verteilungen der Faktoren vgl. die Histogramme in *Anhang G*, S. 298-300.

⁶⁷⁹ Eine Analyse von steuerlichen Aspekten im Verhältnis zu nichtsteuerlichen Aspekten ist aufgrund der Rangproblematik nicht mehr möglich. Daher können einzig steuerliche Aspekte betrachtet werden.

6.3.2 Faktoranalytische Ergebnisse der Einflussfaktoren

Auch im Rahmen der Einflussfaktoren erfolgte eine Aufdeckung der Dimensionen und Zusammenhänge für die theoretisch hergeleiteten Konstrukte mithilfe der explorativen Faktorenanalyse, deren rotierte Komponentenmatrizen zur Faktorenbestimmung im Folgenden dargestellt werden.⁶⁸⁰

6.3.2.1 Personenbezogene Einflussfaktoren

Der Einflussfaktor „Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund“ weist bei Betrachtung des KMO-Maßes mit 79 % einen guten Wert auf, sodass die Zusammenstellung der Items für die Faktorenanalyse gerechtfertigt ist. Tabelle 37 zeigt die Ergebnisse der Verteilung der Faktorladungen auf, die im Folgenden interpretiert werden.

KMO-Maß				0,789
	Komponente			
	1	2	3	
Erklärte Gesamtvarianz	36,67 %	12,77 %	10,34 %	
Items				
Berufserfahrung		0,59		
Bildungsabschluss				0,86
Weiterbildung durch				
- Fachtagungen/Seminare zum Steuerrecht	0,79			
- Steuerfachzeitschriften	0,85			
- Wirtschaftsmagazine	0,61	0,45		
- Tagespresse		0,64		
- Finanzbehörden	0,70			
- Verbände	0,70			
- Bankinstitute		0,62		-0,41
- Mandantenrundschriften		0,66		
- Kommentare zum Steuerrecht	0,75			

Tabelle 37: Rotierte Komponentenmatrix "Betriebswirtschaftlicher Hintergrund".

Der erste Faktor setzt sich aus den Items zur Weiterbildung hinsichtlich der „Teilnahme an Fachtagungen/Seminaren zum Steuerrecht“, der Lektüre von „Steuerfachzeitschriften“ und „Wirtschaftsmagazinen“, der Erhalt von Informationen von „Verbänden“ sowie durch die Lektüre von „Kommentaren zum Steuerrecht“ zusammen. Der vorherrschende Teil dieser Weiterbildungs-Maßnahmen stellt eine aktive Weiterbil-

⁶⁸⁰ Zur ausführlichen Analyse vgl. *Anhang H*, S. 301-326.

dung dar, da das eigenständige Aktivwerden des Unternehmers und selbstgesteuertes Lernen gefordert wird. Aus diesen Überlegungen heraus wird der erste Faktor als „Aktive Weiterbildung“ bezeichnet.

Die Items „Berufserfahrung“ und die Weiterbildung durch die „Tagespresse“, „Bankinstitute“ und „Mandantenrundschriften“ bilden den zweiten Faktor, der im Folgenden im Gegensatz zum ersten Faktor als „passive bzw. rezeptive Informationsaufnahme“ bezeichnet wird. Denn bei diesen Maßnahmen stehen nicht das aktive intrinsisch motivierte Lernen im Fokus, sondern passive Komponenten. In Bezug auf die Berufserfahrung ist dies das Erledigen von betrieblichen Aufgaben, in Bezug auf die anderen Items eine Aufnahme bereits zusammengeführter und aufbereiteter Informationen durch Externe, namentlich Journalisten, Bankinstitute und Steuerberater.

Einzig das Item „Bildungsabschluss“ bildet mit einer Ladung von 0,815 den letzten Faktor, der gleichnamig benannt wird. Das Item „Fachrichtung“ wurde aufgrund unzureichender Ladungen eliminiert.

6.3.2.2 Unternehmensinterne Einflussfaktoren

6.3.2.2.1 Informationsbasis

Die Ergebnisse der faktoranalytischen Untersuchung der Variablen zur Informationsbasis auf der folgenden Seite weisen mit 84 % ein hohes KMO-Maß auf und können als gut beurteilt werden. Die Tabelle 38 auf der nächsten Seite zeigt die zu extrahierenden Faktoren mit einer erklärenden Gesamtvarianz von 62,53 %, die im Folgenden beschrieben werden.

Die Items „Investitionsplanung“, „Finanzierungsplanung“ und „Gewinnermittlungsplanung“ der Kategorie „Wirtschaftlichkeitsrechnungen“ und der Kategorie „Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Steuereinfluss“ bilden zusammen den ersten Faktor. Hinzu kommt mit einer Ladung von 0,58 das Item „Aufstellen eines Steuerzahlungsplans“. Der zweite Faktor setzt sich aus den Items „Rechtsformplanung“ und „Unternehmensnachfolgeplanung“ beider genannten Kategorien zusammen. Einzig das Item „Standortplanung“ in Bezug auf Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Berücksichtigung von Steuern nimmt Einfluss auf beide Faktoren.

Die Einteilung folgt hier erneut der strategischen und taktischen Steuerplanung in dieser Arbeit. Daher sollen die Faktoren für die weitere Untersuchung als „Taktische Analysen“ (FAK 1) und „Strategische Analysen“ (FAK 2) benannt werden. Auch die Wichtigkeit der Wirtschaftlichkeitsrechnungen, d.h. dass die Gebiete der taktischen Steuerplanung den ersten Faktor darstellen, ist aufgrund der Fristigkeit der Entscheidungsfelder folgerichtig. Entscheidungen, die aufgrund ihrer Fristigkeit wesentlich häufiger in einem KMU anzutreffen sind, erfordern auch eine Priorität in der Informationsbasis.

KMO-Maß		0,843	
	Komponente		
	1	2	
Erklärte Gesamtvarianz	50,56 %	11,97 %	
Items			
Wirtschaftlichkeitsrechnungen			
- im Bereich Rechtsformplanung	0,47	0,72	
- im Bereich Standortplanung	0,47	0,51	
- im Bereich Investitionsplanung	0,86		
- im Bereich Finanzierungsplanung	0,91		
- im Bereich der Gewinnermittlung	0,85		
- im Bereich der Unternehmensnachfolge		0,83	
Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Berücksichtigung von Steuern			
- im Bereich Rechtsformplanung	0,45	0,76	
- im Bereich Standortplanung	0,50	0,54	
- im Bereich Investitionsplanung	0,88		
- im Bereich Finanzierungsplanung	0,87		
- im Bereich der Gewinnermittlung	0,80		
- im Bereich der Unternehmensnachfolge		0,80	
Aufstellen eines Steuerzahlungsplans	0,58		
Planungsrahmen		0,38	
FK-Quote		0,43	

Tabelle 38: Rotierte Komponentenmatrix "Informationsbasis".

Die Items „Planungsrahmen“ und „Fremdkapitalquote“ müssen aufgrund unzureichender Ladungen eliminiert werden. Der Planungsrahmen und auch die Fremdkapitalquote als Abhängigkeitsmaßstab von Kapitalgebern lassen nicht auf die Informationsbasis in den befragten KMU schließen.⁶⁸¹

⁶⁸¹ Zur deskriptiven Auswertung des Aspekts des Planungsrahmens vgl. nochmals Kap. 6.2.2.

6.3.2.2.2 Delegation

Die Zusammensetzung der Items zum Konstrukt Delegation weisen mit 78 % ein hohes KMO-Maß auf und sind daher für die Durchführung einer Faktorenanalyse geeignet. Als Ergebnis der Faktorenanalyse können vier Faktoren extrahiert werden, die gemeinsam 63,25 % der Gesamtvarianz erklären. Die Tabelle 39 zeigt die Faktorladungen und die zugehörigen Items auf, die im Folgenden erläutert werden.

KMO-Maß					0,780
	Komponente				
	1	2	3	4	
Erklärte Gesamtvarianz	37,27 %	12,31 %	7,13 %	6,54 %	
Items					
Träger steuerlicher Aufgaben	0,32		0,53		
Häufigkeit des Informationsaustausches		-0,54			
Häufigkeit der Erörterung steuerlicher Fragen					
- im Bereich Rechtsformplanung	0,59		0,43		
- im Bereich Standortplanung	0,68	0,44			
- im Bereich Investitionsplanung		0,71			
- im Bereich Finanzierungsplanung		0,59	0,40		
- im Bereich Gewinnermittlung		0,35	0,77		
- im Bereich Unternehmensnachfolge	0,84				
Häufigkeit des Einholen eines steuerlichen Rates					
- im Bereich Rechtsformplanung	0,62	0,31	0,33		
- im Bereich Standortplanung	0,65	0,51			
- im Bereich Investitionsplanung		0,77			
- im Bereich Finanzierungsplanung		0,70	0,35		
- im Bereich Gewinnermittlung		0,37	0,74		
- Unternehmensnachfolge	0,86				
Gestaltungshinweise durch den Steuerberater					0,74
Besprechung der Betriebswirtschaftlichen Auswertungen mit dem Steuerberater					0,77
Kosten	0,48				

Tabelle 39: Rotierte Komponentenmatrix "Delegation".

In Bezug auf die Häufigkeit der Erörterung steuerlicher Fragen während des Informationsaustauschs mit dem Steuerberater weisen die Items „Rechtsformplanung“, „Standortplanung“ und „Unternehmensnachfolgeplanung“ hohe Ladungen auf den

ersten Faktor auf. Hohe Ladungen sind ebenso in den gleichen Bereichen für die Häufigkeit des Einholen eines steuerlichen Rates zu verzeichnen. Gemeinsam bilden sie den ersten Faktor, der als „strategisches Interaktionsverhalten“ bezeichnet werden kann, da auch hier das Ergebnis der Faktorenanalyse der theoretischen Einteilung der Steuerplanung in dieser Arbeit folgt.

Analog dazu können die Items „Investitionsplanung“, „Finanzierungsplanung“ sowie in Bezug auf die Häufigkeit des Einholen eines steuerlichen Rates seitens des Unternehmers, auch die „Standortplanung“ als „taktisches Interaktionsverhalten“ bezeichnet werden, die gemeinsam den zweiten Faktor bilden. Die allgemeine Häufigkeit des generellen Informationsaustausches weist innerhalb des zweiten Faktors zudem einen negativen Einfluss auf.

Der „Träger steuerlicher Aufgaben“ und die „Gewinnermittlungsplanung“ hinsichtlich der genannten Kategorien ergeben gemeinsam den dritten Faktor. In den theoretischen Ausführungen der Arbeit ist die Gewinnermittlungsplanung der taktischen Steuerplanung zuzuordnen. Dies konnte nun bei der Befragung der KMU nicht bestätigt werden. In Bezug auf das Konstrukt der Delegation weist die Gewinnermittlungsplanung nur einen geringen Einfluss auf den zweiten Faktor auf. Die Verbundenheit mit dem Item „Träger steuerlicher Aufgaben“ ist jedoch insofern folgerichtig, da 88,5 % der befragten KMU für die Erledigung steuerlicher Aufgaben – und hier insbesondere die Gewinnermittlung – einen Steuerberater beauftragen und nur 11,5 % steuerliche Aufgaben ausschließlich intern ausführen.⁶⁸² Dies stützt zunächst die theoretisch vermuteten Zusammenhänge.⁶⁸³

Der letzte Faktor setzt sich aus den Items „Gezieltes aufmerksam machen auf Gestaltungsalternativen seitens des Steuerberaters“ und das „Besprechen der betriebswirtschaftlichen Auswertungen mit dem Steuerberater“ zusammen. Der Faktor wird im Weiteren allgemein mit „Gestaltungshinweise“ bezeichnet. Das Item „Kosten“ muss aufgrund unzureichender Ladungen von der weiteren Untersuchung ausgeschlossen werden. Dies bedeutet, dass die Höhe der Kosten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben in diesem Zusammenhang keine Auswirkungen zeigt.

6.3.2.2.3 Art und Fristigkeit der Entscheidung

Die faktoranalytische Untersuchung der Entscheidungsfelder weist ein eher geringes KMO-Maß von 65 % auf. Dieses eher schlechtere KMO-Maß kann aufgrund der wenigen Variablen jedoch akzeptiert werden. Die Tabelle 40 auf der folgenden Seite gibt die rotierte Komponentenmatrix mit den einzelnen Ladungen wider.

⁶⁸² Siehe dazu nochmals Kap. 6.1.2.1, S. 148.

⁶⁸³ Vgl. Kap. 4.2.4, S. 99 f.

KMO-Maß			0,646
	Komponente		
	1	2	
Erklärte Gesamtvarianz	33,85 %	20,55 %	
Items			
Rechtsformplanung	0,76		
Standortplanung	0,70	0,39	
Investitionsplanung		0,78	
Finanzierungsplanung		0,79	
Gewinnermittlungsplanung	0,31		
Unternehmensnachfolgeplanung	0,81		

Tabelle 40: Rotierte Komponentenmatrix "Art und Fristigkeit der Entscheidung".

Die Extraktion von zwei Faktoren folgt erneut der theoretischen Einteilung der Steuerplanung in der vorliegenden Arbeit. So ergibt sich der erste Faktor aus eher langfristigen Entscheidungsfeldern, namentlich den Items „Rechtsformplanung“, „Standortplanung“ und „Unternehmensnachfolgeplanung“, und kann daher als „konstitutive Entscheidungsfelder“ betitelt werden. Der zweite Faktor spiegelt die taktische Steuerplanung wider und umfasst die Items „Investitionsplanung“ und „Finanzierungsplanung“. Einzig das Item „Gewinnermittlungsplanung“ muss aus der weiteren Untersuchung eliminiert werden, da es nur eine geringfügige Ladung aufweist. Die befragten KMU ordnen das Entscheidungsfeld der Gewinnermittlung nicht in den vorliegenden Zusammenhang ein. Der zweite Faktor wird dennoch mit „Entscheidungsfelder laufender Geschäftstätigkeit“ überschrieben.

6.3.2.3 Unternehmensexterne Einflussfaktoren

In welcher Art und Weise das Steuerrecht vom Unternehmer wahrgenommen wird, wurde durch ein Set an Indikatoren überprüft. Die befragten KMU mussten zu einzelnen Aussagen Stellung nehmen, die die Kriterien zur Messung der Komplexität im Steuerrecht widerspiegeln.⁶⁸⁴ Die Zusammensetzung der Items ist aufgrund des hohen KMO-Maßes von 79 % für eine Faktorenanalyse geeignet. Die Tabelle 41 auf der folgenden Seite zeigt die Verteilung der Faktorladungen der zwei extrahierten Faktoren.

⁶⁸⁴ Vgl. dazu nochmals die Ausführungen in Kap. 5.2.2.7, S. 125 f.

KMO-Maß			0,795
	Komponente		
	1	2	
Erklärte Gesamtvarianz	39,50 %	14,93 %	
Items			
Das deutsche Steuersystem ist aufgrund des Umfangs der Vorschriften unübersichtlich (Anzahl)	0,72		
Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig (Dynamik)		0,41	
Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen (Kompliziertheit)	0,78		
Das Steuerrecht umfasst zu viele unterschiedliche Regelungen für den gleichen Sachverhalt (Varietät)		0,74	
Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphendschungel (Anzahl)	0,73	0,37	
Die jährliche Steuererklärung ist für mich ein Buch mit sieben Siegeln (Kompliziertheit)	0,70		
Das Steuerrecht bräuchte ein „Mindesthaltbarkeitsdatum“, um Planungssicherheit zu geben (Dynamik)		0,71	
Das Steuerrecht umfasst zu viele wechselseitige Abhängigkeiten einzelner Vorschriften. (Varietät)		0,81	

Tabelle 41: Rotierte Komponentenmatrix "Wahrnehmung der Komplexität".

Die personenbezogene, d.h. individuelle, Steuerrechtsverständlichkeit und damit die subjektive Wirkung des Steuersystems auf den einzelnen Unternehmer werden im ersten Faktor deutlich. Die Items des ersten Faktors beziehen sich ausschließlich auf die Merkmale „Anzahl“ und „Kompliziertheit“ der Operationalisierung des Begriffs Komplexität. Der erste Faktor kann damit im Folgenden als „Steuerrechtsverständlichkeit“ bezeichnet werden.

Der zweite Faktor beschreibt mit den Items zu den Merkmalen „Dynamik“ und „Varietät“ eher eine sachbezogene Ebene bzgl. der Steuerrechtsausgestaltung. Es wird ein Ist-Zustand, d.h. die Eigenschaften des Systems beschrieben, weshalb der Faktor in der weiteren Analyse als „Steuerrechtsausgestaltung“ bezeichnet wird. Das Item „Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig“ wird hierbei allerdings aufgrund unzureichender Ladungen elimi-

niert. Die befragten KMU halten eine Steuerberücksichtigung trotz der Unsicherheitsproblematik im Steuerrecht für notwendig.⁶⁸⁵

6.3.2.4 Überblick der extrahierten Faktorenstrukturen

Wie zuvor werden auch hier abschließend die ermittelten Faktoren, die für die Überprüfung der Hypothesen in die spätere Regressionsanalyse als Regressoren eingehen, für eine bessere Übersicht in Tabelle 42 nochmals dargestellt. Die Faktorenstrukturen haben auch hier insbesondere die Einteilung in die strategische und taktische Steuerplanung bestätigt. Einzig und allein die Gewinnermittlungsplanung wird von den befragten KMU nicht eindeutig der taktischen Steuerplanung zugeordnet, sondern gesondert betrachtet. Weiterhin werden zur Überprüfung der Hypothesen die Variablen der Betriebsgröße und der Unternehmensführung als Regressoren in die multiple Regressionsanalyse einbezogen.

H	FAK	Faktor- Bezeichnung	Zugehörige Items
Betriebswirtschaftlicher Hintergrund	17	Aktive Weiterbildung	<ul style="list-style-type: none"> - Teilnahme an Fachtagungen/Seminaren zum Steuerrecht - Steuerfachzeitschriften - Wirtschaftsmagazine - Finanzbehörden - Verbände - Kommentare zum Steuerrecht
	18	Passive/Rezeptive Informations- aufnahme	<ul style="list-style-type: none"> - Berufserfahrung - Tagespresse - Bankinstitute - Mandantenrundschriften
	19	Bildungsabschluss	<ul style="list-style-type: none"> - Bildungsabschluss
Informationsbasis	20	Taktische Analysen	<ul style="list-style-type: none"> - Wirtschaftlichkeitsrechnungen in den Bereichen Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsplanung - Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Berücksichtigung von Steuern in den Bereichen Investitions-, Finanzierungs- und Gewinnermittlungsplanung - Steuerzahlungsplan

⁶⁸⁵ Vgl. dazu nochmals die Einschätzung der Wichtigkeit der Steuerberücksichtigung in Kap. 6.1.2.1, S. 145 f.

	21	Strategische Analysen	<ul style="list-style-type: none"> - Wirtschaftlichkeitsrechnungen in den Bereichen Rechtsform-, Standort- und Unternehmensnachfolgeplanung - Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Berücksichtigung von Steuern in den Bereichen Rechtsform-, Standort- und Unternehmensnachfolgeplanung
Delegation	22	Strategisches Interaktionsverhalten	<ul style="list-style-type: none"> - Häufigkeit der Erörterung steuerlicher Fragen in den Bereichen Rechtsform-, Standort- und Unternehmensnachfolgeplanung - Häufigkeit des Einholen eines steuerlichen Rates in den Bereichen Rechtsform-, Standort- und Unternehmensnachfolgeplanung
	23	Taktisches Interaktionsverhalten	<ul style="list-style-type: none"> - Häufigkeit des Informationsaustausches - Häufigkeit der Erörterung steuerlicher Fragen in den Bereichen Investitions- und Finanzierungsplanung - Häufigkeit des Einholen eines steuerlichen Rates in den Bereichen Investitions- und Finanzierungsplanung
	24	Interaktionsverhalten bzgl. der Gewinnermittlung	<ul style="list-style-type: none"> - Träger steuerlicher Aufgaben - Häufigkeit der Erörterung steuerlicher Fragen im Bereich der Gewinnermittlungsplanung - Häufigkeit des Einholen eines steuerlichen Rates im Bereich der Gewinnermittlungsplanung
	25	Gestaltungshinweise	<ul style="list-style-type: none"> - Gezieltes Aufzeigen von Gestaltungsalternativen - Besprechung der Betriebswirtschaftlichen Auswertungen
Art und Fristigkeit	26	Konstitutive Entscheidungsfelder	<ul style="list-style-type: none"> - Rechtsform-, Standort und Unternehmensnachfolgeplanung
	27	Entscheidungsfelder laufende Geschäftstätigkeit	<ul style="list-style-type: none"> - Investitions- und Finanzierungsplanung
Wahrnehmung der Komplexität	28	Steuerrechtsverständlichkeit	<ul style="list-style-type: none"> - Umfang der Vorschriften (Anzahl) - Steuerlaie (Kompliziertheit) - Paragraphendschungel (Anzahl) - Steuererklärung (Kompliziertheit)
	29	Steuerrechtsausgestaltung	<ul style="list-style-type: none"> - Unterschiedliche Regelungen (Varietät) - Mindesthaltbarkeitsdatum (Dynamik) - Wechselseitige Abhängigkeiten (Varietät)

Tabelle 42: Überblick der extrahierten Faktoren "Einflussfaktoren".

6.3.3 Resultate der multiplen Regressionsanalysen

Zur empirischen Überprüfung der formulierten Hypothesen,⁶⁸⁶ also der Überprüfung, ob die beschriebenen Einflussfaktoren die Anwendung der Steuerplanung in einem KMU erklären, wird eine multiple Regressionsanalyse vorgenommen. Es wurden die Einflussfaktoren auf die ausgewählten Faktoren der Anwendung der Steuerplanung regressiert. Dies bedeutet, dass für jeden einzelnen relevanten Faktor „Anwendung der Steuerplanung“⁶⁸⁷ gemäß dem Operationalisierungsschema die Ergebnisse der Regressionsanalysen einzeln dargestellt und erläutert werden. Die insgesamt elf zu testenden Modelle lauten in ihrer Grundform:

$$\begin{aligned} FAK_{\text{Anwendung der Steuerplanung}} = & \alpha + \beta_1 * FAK\ 17 + \beta_2 * FAK\ 18 + \beta_3 * FAK\ 19 + \beta_4 * VAR\ MA \\ & + \beta_5 * VAR\ UM + \beta_6 * VAR\ BS + \beta_7 * VAR\ UF + \beta_8 * FAK\ 20 \\ & + \beta_9 * FAK\ 21 + \beta_{10} * FAK\ 22 + \beta_{11} * FAK\ 23 + \beta_{12} * FAK\ 24 \\ & + \beta_{13} * FAK\ 25 + \beta_{14} * FAK\ 26 + \beta_{15} * FAK\ 27 + \beta_{16} * FAK\ 28 \\ & + \beta_{17} * FAK\ 29 + \varepsilon_i \end{aligned}$$

Dabei handelt es sich bei den im Folgenden dargestellten Werten für die in den Modellen angegebenen Konstanten jeweils um die Regressionskoeffizienten und nicht um die standardisierten Regressionskoeffizienten.⁶⁸⁸ Die mit einem ** gekennzeichneten Koeffizienten sind auf dem 5 %-Niveau und die mit *** gekennzeichneten Werte auf dem 1 %-Niveau statistisch signifikant.⁶⁸⁹

6.3.3.1 Häufigkeit der Steuerintegration

Die Häufigkeit der Steuerintegration wurde durch FAK 1 und FAK 2 repräsentiert, die zum einen die Einschätzung der Wichtigkeit der Steuerberücksichtigung und zum anderen das Treffen von Entscheidungen aus steuerlichen Gründen beinhalten. Die Ergebnisse der beiden Regressionsanalysen weisen eine sehr hohe Erklärungsgüte auf. Insgesamt können 74,3 % im Fall des ersten Faktors und 73,4 % im Fall des zweiten

⁶⁸⁶ Vgl. nochmals Kap. 4.4, S. 105.

⁶⁸⁷ Zur Auswahl der Faktoren vgl. nochmals Kap. 6.3.1.4, S. 180.

⁶⁸⁸ Die *Regressionskoeffizienten* geben die marginale Reaktion der Veränderung eines unabhängigen Regressors auf den abhängigen Regressanden an. Daher kann der Regressionskoeffizient nicht als Wichtigkeitsmaßstab herangezogen werden. Hierzu können nur die *standardisierten Regressionskoeffizienten* (β -Werte) dienen, die durch die Eliminierung der unterschiedlichen Messdimensionen in den Regressionskoeffizienten miteinander verglichen werden können. Ein höherer standardisierter Regressionskoeffizient bedeutet somit auch einen stärkeren Einfluss des FAK. Vgl. *Backhaus et al.* (2011), S. 70 f.; *Brosius* (2011), S. 577 f.; *Bortz* (2010), S. 346. Das *Bestimmtheitsmaß* R^2 beschreibt die Erklärungskraft des Modells. Siehe dazu *Auer* (2011), S. 181-183; *Brosius* (2011), S. 552-555.

⁶⁸⁹ Vgl. zum Signifikanzniveau *Diekmann* (2012), S. 706 f.; *Bortz* (2010), S. 112 f. oder *Eckey/Türck* (2006), S. 415-418.

Faktors erklärt werden. Die Tabelle 43 zeigt die zusammengefassten Ergebnisse der Analysen.

FAK	Integrierte FAK/VAR	R	R ²	adj. R ²	β-Koeffizienten	p-Wert	Durbin-Watson-Statistik
1	FAK 20	0,862	0,743	0,729	0,478***	0,000	1,780
	FAK 27				0,292***	0,000	
	FAK 24				0,273***	0,000	
	VAR UM				-0,129**	0,015	
	FAK 22				0,168***	0,004	
	VAR UF				-0,133**	0,013	
	Konstante				1,072***	0,000	
2	FAK 21	0,857	0,734	0,730	0,680***	0,000	1,855
	FAK 22				0,239***	0,000	
	Konstante				0,143	0,239	

Tabelle 43: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Häufigkeit der Steuerintegration“.

Das Treffen von Entscheidungen aus steuerlichen Gründen und der Einbezug von Steuern im Bereich der taktischen Steuerplanung (FAK 1) weisen einen höchst signifikanten Zusammenhang zu der Durchführung von taktischen Analysen (FAK 21) im KMU auf. Damit ist die Informationsbereitstellung durch die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Berücksichtigung von Steuern und das Aufstellen eines Steuerzahlungsplans ein wichtiger Bestandteil der Häufigkeit, in der steuerliche Fragestellungen in Entscheidungen eingebunden werden.

Einen signifikanten Einfluss, wenn gleich auch in geringerer Intensität weist die Art und die Fristigkeit der zu treffenden Entscheidungen auf. Entscheidungen im Bereich der laufenden Geschäftstätigkeit (FAK 27), namentlich Investitions- und Finanzierungsentscheidungen, haben einen signifikanten Einfluss auf die Häufigkeit der Steuerintegration.

Ungefähr in gleicher Intensität ist auch das Interaktionsverhalten bzgl. der Gewinnermittlung (FAK 24) bedeutsam. Eine Einbindung von Steuern im Rahmen der taktischen Steuerplanung hängt signifikant von dem Träger der steuerlichen Aufgaben und dem Interaktionsverhalten mit diesem, also der Häufigkeit, in der steuerliche Fragen im Bereich der Gewinnermittlung erörtert werden, ab. Einen geringen Einfluss hat hingegen das Interaktionsverhalten im Bereich der strategischen Steuerplanung (FAK 22). Das Ergebnis kann dadurch erklärt werden, dass der Großteil der KMU die Erledigung steuerlicher Aufgaben an einen Steuerberater delegiert, der für KMU die Gewinnermittlung bzw. das Aufstellen der Bilanzen und der Einnahmen-Überschuss-

Rechnung vornimmt.⁶⁹⁰ Die Gewinnermittlungsplanung ist ferner diesem Teilgebiet der Steuerplanung inhaltlich zugeordnet. Es kann festgehalten werden, dass für die Häufigkeit der Steuerintegration die Gewinnermittlungsplanung und ein aktives Interaktionsverhalten zwischen Mandant und Steuerberater ursächlich ist.

Hinsichtlich der Häufigkeit der Steuerintegration im Tätigkeitsfeld der taktischen Steuerplanung und den Variablen Umsatz (Betriebsgröße) und Unternehmensführung besteht ein negativer Zusammenhang. Kleinere Unternehmen weisen häufig reine Zeitpunktbetrachtungen auf,⁶⁹¹ indem einzig für den aktuellen Erfolg die notwendigen Entscheidungen getroffen werden. Der negative Einfluss des Unternehmensgrößenmerkmals Umsatz auf die Häufigkeit, in der Steuern in Entscheidungen Berücksichtigung erfahren (FAK 1), lässt sich durch die Prioritätensetzung vieler KMU erklären, bei der steuerliche Belange und die Erledigung steuerlicher Aufgaben nicht als Schwerpunkt betrachtet werden.

Die Häufigkeit der Integration von Steuern und das Treffen von Entscheidungen aus steuerlichen Gründen im Rahmen der strategischen Steuerplanung (FAK 2) hängt signifikant von der Durchführung strategischer Analysen (FAK 21) und dem strategischen Interaktionsverhalten (FAK 22) ab.

6.3.3.2 Tiefe der Steuerintegration

6.3.3.2.1 Rechtsform- und Standortwahl

Einen Zusammenhang zwischen den bestimmten Einflussfaktoren und der Steuerplanung bei der Rechtsform- und Standortwahl zeigen die Ergebnisse der beiden Regressionsanalysen in der Tabelle 44 auf der folgenden Seite. Insgesamt weisen diese Ergebnisse eine geringe Erklärungsgüte auf. Die betrachteten Einflussfaktoren können hinsichtlich des Faktors „rechtsformspezifische Belastungen“ (FAK 3) 21 % und hinsichtlich des Faktors „produktionsbezogene Standortaspekte“ (FAK 5) 29 % des Einflusses erklären. Es sind dem ungeachtet statistisch und inhaltlich bedeutsame Regressionskoeffizienten von 45 % (FAK 3) und 54 % (FAK 5) zu verzeichnen.

⁶⁹⁰ Vgl. dazu nochmals Kap. 6.1.2.

⁶⁹¹ Vgl. nochmals Kap. 4.2.5 und die Ergebnisse zum Planungsrahmen, bei dem 45 % der befragten KMU lediglich eine Planung von *bis zu* einem Jahr zugrunde legen. Dies sind in 55 % der Fälle Kleinstunternehmen.

FAK	Integrierte FAK/VAR	R	R ²	adj. R ²	β-Koeffizienten	p-Wert	Durbin-Watson-Statistik
3	FAK 17	0,457	0,209	0,188	0,347***	0,000	1,714
	FAK 26				0,199**	0,025	
	FAK 19				-,0165**	0,050	
	Konstante				0,108	0,296	
5	FAK 26	0,540	0,291	0,279	0,506***	0,000	2,188
	FAK 29				0,178**	0,023	
	Konstante				-0,197**	0,028	

Tabelle 44: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Rechtsform- und Standortwahl.“

Den höchsten signifikanten Einfluss der Steuerplanung im Rahmen der Rechtsformwahl (FAK 3) weist die aktive Weiterbildung (FAK 17) auf. Die Art und Fristigkeit der Entscheidung, namentlich hier konstitutive Entscheidungsfelder (FAK 26), weisen hingegen nur zur Hälfte einen positiven Zusammenhang auf. Dennoch ist ein Zusammenhang aufgrund der Zuordnung der Entscheidung der Rechtsformwahl zu den langfristigen und damit konstitutiven Entscheidungen konsistent. Womit ein grundsätzlicher Einfluss der Entscheidungsart und der Fristigkeit der Entscheidung zu verzeichnen ist.

Hinsichtlich der Standortwahl unter Berücksichtigung von Steuern (FAK 5) kann der höchste signifikante Einfluss durch konstitutive Entscheidungen (FAK 26) ermittelt werden. Die Standortentscheidung ist aufgrund der Langfristigkeit und des nur unter erheblichen Aufwand revidierbaren Charakters der Entscheidung diesen zuzuordnen. Steuerinduzierte Anreize erfolgen bei Standortentscheidungen demnach aufgrund der Entscheidungsart, also Entscheidungen, die nur vereinzelt getroffen werden, seltener.

Einen geringfügigeren Einfluss der Einbindung von Steuern bei der Standortentscheidung weist auch die grundsätzliche Steuerrechtsausgestaltung (FAK 29) auf. Das Steuerrecht enthält standortbezogene Regelungen wie den Gewerbesteuerhebesatz oder steuerliche Vergünstigungen.⁶⁹² Der geringe Einfluss zeigt, dass Standortentscheidungen eher aufgrund anderweitiger Entscheidungsparameter getroffen werden. Dies ist mithin stringent, da steuerliche Vorteile im Rahmen wirtschaftspolitischer Sonderregelungen zumeist zeitlich befristet sind und das neben der betriebswirtschaftlichen Orientierung des KMU und entgegen steuerplanerischen Überlegungen die Unternehmensgeschichte des KMU entscheidend für die Wahl des Unternehmensstandortes sein kann. Der Einfluss der Steuerrechtsausgestaltung ist hier insbesondere auf das Item

⁶⁹² Vgl. nochmals Kap. 3.3.2.2.2, S. 66-69.

„Mindesthaltbarkeitsdauer“ zurückzuführen, das die Befristung der steuerlichen Vergünstigungen verdeutlicht.

6.3.3.2 Investitionsplanung unter Berücksichtigung von Steuern

Im Rahmen der Investitionsplanung wurden die Zusammenhänge des Planungspotenzials im Bereich der Investitionsplanung unter Steuereinfluss (FAK 9) zu den Einflussfaktoren untersucht. Die Tabelle 45 zeigt die Ergebnisse der Regressionsanalyse. Das Modell weist nur eine geringe Erklärungsgüte auf, was bedeutet, dass die gemessenen Einflussfaktoren für sich betrachtet nur wenig der vorgenommenen Investitionsplanung unter Steuereinfluss in den befragten KMU erklären können.⁶⁹³ Dennoch wird ein Regressionskoeffizient von über 40 % erreicht.

FAK	Integrierte FAK/VAR	R	R ²	adj. R ²	β-Koeffizienten	p-Wert	Durbin-Watson-Statistik
9	FAK 24	0,519	0,269	0,244	0,232**	0,009	1,789
	FAK 17				0,259**	0,002	
	FAK 21				0,227**	0,009	
	FAK 19				-0,162**	0,045	
	Konstante				1,251***	0,000	

Tabelle 45: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Investitionsplanung“.

Das Interaktionsverhalten bzgl. der Gewinnermittlung (FAK 24) ist wesentlich für die Investitionsplanung unter Steuereinfluss (FAK 9). Dies ist insofern nachvollziehbar, als dass üblicherweise im Rahmen der Steuerplanung Handlungsoptionen für erwirtschaftete Gewinne erörtert werden. So wird im Rahmen der Bilanzaufstellung- und besprechung im Zusammenarbeit mit dem Steuerberater auch diskutiert, welche Investitionen in Zukunft getätigt und für welche Handlungsalternativen Rückstellungen gebildet werden sollten, um den Gewinn und damit die Steuerzahllast zu mindern.

Der Zusammenhang zur rezeptiven Informationsaufnahme (FAK 17) verdeutlicht, dass der Unternehmer sich nicht aktiv nach Fördermöglichkeiten erkundet, sondern erst durch extern bereitgestellte Informationen bzw. durch den Steuerberater auf mögliche Gestaltungsalternativen aufmerksam gemacht wird.

Der Faktor Bildungsabschluss (FAK 19) weist einen negativen Zusammenhang auf. Das bedeutet, je höher der Bildungsabschluss, desto geringer ist die Berücksichtigung von Steuern in der Investitionsplanung. Interpretiert werden kann dies in der Form,

⁶⁹³ So auch das damalige Ergebnis von *Wittmann* (1986), S. 320-329. Vgl. dazu nochmals Kap. 1.2, S. 4.

dass der Unternehmer mit einem höheren Bildungsabschluss rational aufgrund eines Kosten-Nutzen-Kalküls handelt: Durch die Konzentration auf sein Kerngeschäft und auf die zu tätigen notwendigen Investitionen kann der Unternehmer aus seiner Sicht u.U. mehr Rendite erwirtschaften, als wenn dieser seinen Arbeitsaufwand in die Berücksichtigung von Steuern und der Gestaltung der Steuerlast investiert.

6.3.3.2.3 Unternehmensnachfolgeplanung unter Berücksichtigung von Steuern

Innerhalb der folgenden Regressionsanalysen wurde der Zusammenhang zwischen den Einflussfaktoren und der Anwendung der Steuerplanung im Teilgebiet der Unternehmensnachfolge untersucht. Die drei Modelle weisen verschiedene Grade der Erklärungsgüte auf: Im ersten Modell (FAK 10) konnte eine hohe Erklärungskraft von 71 % erreicht werden, im zweiten und dritten Modell konnten lediglich noch 22 % (FAK 11) bzw. 24 % (FAK 12) durch die analysierten Einflussfaktoren erklärt werden. Dennoch sind auch hier Regressionskoeffizienten von über 40 % zu verzeichnen. Die Ergebnisse sind in der folgenden Tabelle 46 dargestellt.

FAK	Integrierte FAK	R	R ²	adj. R ²	β-Koeffizienten	p-Wert	Durbin-Watson-Statistik
10	FAK 22 VAR UF VAR MA FAK 18 FAK 27 FAK 26 FAK 19 VAR BS Konstante	0,845	0,715	0,694	0,694*** -0,584*** 0,332*** 0,233*** -0,113** -0,155** 0,115** -0,111** 1,986***	0,000 0,000 0,000 0,000 0,037 0,012 0,034 0,043 0,000	1,889
11	VAR UF FAK 21 FAK 17 Konstante	0,471	0,222	0,201	-0,424*** 0,267*** 0,232** 2,030***	0,000 0,004 0,015 0,000	2,068
12	FAK 22 VAR MA Konstante	0,490	0,240	0,228	0,334*** 0,321*** 1,235***	0,000 0,000 0,000	1,907

Tabelle 46: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Unternehmensnachfolge“.

Das Modell hinsichtlich der allgemeinen und juristischen Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge (FAK 10) weist aufgrund der Einflussfaktoren das höchste Bestimmtheitsmaß auf. Dabei kann für das strategische Interaktionsverhalten (FAK 22) der höchste signifikante Zusammenhang ermittelt werden.

In geringerer Intensität kann der Einfluss der Betriebsgröße gemessen an der Anzahl der Mitarbeiter gesehen werden. Je mehr Mitarbeiter in einem KMU beschäftigt sind, desto größer sind im Allgemeinen auch die zu übernehmende Verantwortung des Unternehmers sowie die existierende Substanz des Unternehmens und die Verpflichtungen aus laufenden Verträgen. Je größer das KMU, desto umfangreicher und planungsintensiver ist eine Abwicklung und Organisation der Unternehmensnachfolge. In Verbindung mit dem strategischen Interaktionsverhalten erfolgen dann folgerichtig häufiger Gespräche mit dem Steuerberater, in denen Maßnahmen wie z.B. die Erstellung eines Testamentes erörtert werden.

Ein negativer Zusammenhang kann hinsichtlich der Unternehmensführung und der Durchführung von allgemeinen und juristischen Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge verzeichnet werden. Hierfür können aufgrund des Überwiegens von eigentümergeführten Unternehmen in der Stichprobe vielfältige Gründe zur Erklärung des Zusammenhangs herangezogen werden. Aus rationaler Sicht ist eine Aufgabe des Unternehmens zunächst allgemein mit einem geringeren Einkommen verbunden. In Bezug auf persönliche Merkmale ist die Unternehmensnachfolge eng mit der Mentalität und der Motivation des Unternehmers verbunden. Viele Unternehmer wollen ihr Lebenswerk und darauf vorbereitend Kompetenzen und Zuständigkeiten nicht übertragen. Dies auch in Fällen, in denen ein Nachfolger u.U. vorhanden ist. Daher werden Gespräche mit dem Steuerberater oder Gedanken zur Unternehmensnachfolge unbestimmt in die Zukunft verlagert.

Auch der Faktor, der die rezeptive Informationsaufnahme beschreibt (FAK 18), zeigt einen signifikanten Einfluss zur Anwendung der Steuerplanung, wenngleich dieser als geringer zu interpretieren ist. Der Unternehmer profitiert hier von den durch Externe zusammengestellten Informationen (z.B. Mandantenrundschriften oder Newsletter) und erspart sich die aktive Suche nach Gesetzesänderungen. Diese aufbereiteten Informationen regen zum Handeln bzw. zumindest zum Nachdenken an. Dies ist speziell in Bezug auf die Unternehmensnachfolge zu sehen. Das Thema der Unternehmensnachfolge erfordert eine langfristige Planung und das zeitige Schaffen von notwendigen Bedingungen im KMU, um eine erfolgreiche Übergabe vorzubereiten. Das regelmäßige Erinnern an diese für KMU wichtige Thematik durch aufbereitete Informationen kann hier einen Anstoß zu einer rechtzeitigen aktiven Beschäftigung mit dieser Aufgabe geben. In Kombination mit dem Merkmal und den Ausführungen zur Unternehmensführung erfährt dieser Faktor eine erhöhte Relevanz.

Erbschaft- und schenkungsteuerliche Maßnahmen (FAK 11) weisen einen hohen negativen Einfluss zur Unternehmensführung im Rahmen der Unternehmensnachfolgepla-

nung auf. An dieser Stelle kann auf die vorherigen Ausführungen unter Bezugnahme des Persönlichkeitsaspektes verwiesen werden. Die Unternehmer möchten sich u.U. mit der Situation einer anstehenden Unternehmensnachfolge nicht auseinandersetzen, sondern so lange wie möglich die Kontrolle über ihr Lebenswerk erhalten. Somit kann analog daraus geschlossen werden, dass sich KMU mit steuerlichen Gestaltungsmaßnahmen nicht befassen möchten.

Einen positiven Einfluss weist hingegen die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen (FAK 21) auf erbschaft- und schenkungsteuerliche Maßnahmen auf. Dies ist darauf zurückzuführen, dass es sich hier aufgrund der Einteilung der Steuerplanung um eher konstitutive strategische Entscheidungen handelt. Rational handelnde Unternehmer werden rechtzeitig steuerliche Gestaltungsoptionen in den Blick nehmen und sich hinsichtlich einer langfristigen Betrachtung auch aktiv in diese Richtung informieren und weiterbilden (FAK 17).

In Bezug auf die Maßnahmen der laufenden Geschäftstätigkeit (FAK 12), namentlich die Regelungen der Nachfolge und der Stellvertretung, weisen das strategische Interaktionsverhalten (FAK 22) und die Betriebsgröße, wiederum gemessen an der Mitarbeiterzahl, signifikante Zusammenhänge auf. Erklären lässt sich dies durch den Tatbestand, dass mit zunehmender Mitarbeiteranzahl und wachsender Unternehmensgröße der Aufbau von Strukturen im KMU zwingend erforderlich wird. Durch die Entwicklung von Strukturen seitens des Unternehmensinhabers werden ebenso notwendige Hierarchien festgesetzt und Sensibilitäten für einzelne Verantwortungsbereiche entwickelt, die eine geregelte Stellvertretung und eine geregelte Nachfolge nicht nur nach sich ziehen, sondern diese als unabdingbar gestalten.

6.3.3.3 Steuerintegration im Zielsystem

Die Ergebnisse in der Tabelle 47 zeigen den Zusammenhang der Einflussfaktoren und der Einbettung von Steuern im Zielsystem des KMU. Es ist ein geringer positiver signifikanter Einfluss von konstitutiven Entscheidungen (FAK 26) und ein negativer Einfluss der Unternehmensführung auf steuerliche Unternehmensziele (FAK 15) zu verzeichnen. In Bezug auf finanzielle Unternehmensziele (FAK 16) kann ein Zusammenhang hinsichtlich der aktiven Weiterbildung des Unternehmers (FAK 17) und des taktischen Interaktionsverhaltens (FAK 23) ermittelt werden.

FAK	Integrierte FAK	R	R ²	adj. R ²	β-Koeffizienten	p-Wert	Durbin-Watson-Statistik
15	FAK 26 VAR UF Konstante	0,334	0,111	0,096	0,330*** -0,181** 0,364***	0,000 0,046 0,000	2,034
16	FAK 17 FAK 23 Konstante	0,359	0,129	0,114	0,237** 0,189** 0,294***	0,014 0,048 0,003	2,014

Tabelle 47: Zusammenfassende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen „Steuerintegration im Zielsystem“.

Die Regressionsanalysen in Bezug auf eine Berücksichtigung von Steuern im gesamten Zielsystem des KMU weisen jeweils eine sehr geringe Erklärungsgüte auf. So konnte zwar festgestellt werden, dass KMU steuerliche Zielsetzungen im Zielsystem grundsätzlich verfolgen,⁶⁹⁴ letztlich sind jedoch andere Faktoren als die hier aufgeführten für eine Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem verantwortlich. Gemessen an der Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern weisen sowohl diese als auch die Ergebnisse der deskriptiven Auswertung darauf hin, dass die Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem keine hohe Priorität besitzt.

6.3.3.4 Prüfung der Regressionsvoraussetzungen

Im Folgenden sollen abschließend die Annahmen, die der statistischen OLS-Schätzung des Regressionsmodells zugrunde liegen, auf Modellverstöße überprüft werden. Im Wesentlichen sind dies vor allem Prämissen, die nach dem *Gauss-Markov-Theorem* als „BLUE (Best Linear Unbiased Estimators)“ bezeichnet werden können.⁶⁹⁵ Es werden im Folgenden die einzelnen Prämissen kurz vorgestellt und die Ergebnisse benannt.

6.3.3.4.1 Linearität des Modells

Die erste Annahme des Regressionsmodells ist die Linearität in den Parametern.⁶⁹⁶ Dabei ist das Vorliegen von Linearität insbesondere eine inhaltliche Fragestellung. Linearität setzt voraus, dass die numerischen Skalen den inhaltlichen Skalenwerten

⁶⁹⁴ Vgl. dazu nochmals Kap. 6.1.2.6, S. 158 f.

⁶⁹⁵ Siehe dazu ausführlich *Urban/Mayerl* (2008), S. 121-124.

⁶⁹⁶ Vgl. umfassend zu dieser Prämisse nochmals *Urban/Mayerl* (2008), S. 202-217.

entsprechen. Die Skalierung weist dadurch eine inhaltlich festgelegte Bedeutung auf.⁶⁹⁷

Die Betrachtung der Streudiagramme zeigt, dass nicht alle betrachteten Modelle linear sind, was u.a. auf die schiefe Verteilung der Stichprobe zurückzuführen ist. Diese in den Variablen nichtlineare Regression ist jedoch nicht problembehaftet, da in den betreffenden Modellzusammenhängen die Einflussfaktoren zwar einen nichtlinearen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung ausüben, die Regressionskoeffizienten aber konstant bleiben (in den Parametern lineare Regression).⁶⁹⁸ Somit kann eine OLS-Schätzung vorgenommen werden. Aufgrund der Robustheit des Analyseverfahrens gegenüber Verteilungsverschiebungen ist dies nicht bedeutsam. Darüber hinaus liegt den untersuchten Modellen ein Stichprobenumfang mit fast 200 Probanden zugrunde. Je größer der Stichprobenumfang ist, desto kleiner ist der ermittelte Standardfehler. Damit kann in der vorliegenden Arbeit von einer ausreichenden Schätzgenauigkeit ausgegangen werden.

6.3.3.4.2 Erwartungswert der Residuen

Die Ermittlung der OLS-Schätzer erfolgt unter der Annahme, dass der Erwartungswert der Residuen gleich Null ist und sich somit Divergenzen im Mittel nivellieren. Bei Nichterfüllung resultieren als Konsequenz verzerrte Ergebnisse der Regressionskonstanten.⁶⁹⁹ Da die Regressionskonstante nur von marginaler Relevanz ist,⁷⁰⁰ wird diese Prämisse des multiplen Regressionsmodells nicht weiter thematisiert.

6.3.3.4.3 Fehlende Autokorrelation

Die Regressionsschätzung verlangt eine fehlende Autokorrelation, da andernfalls die geschätzten Standardfehler geringer sind als die wahren Standardfehler und daraus Verzerrungen der Signifikanzen resultieren.⁷⁰¹ Daher dürfen die Residuen nicht miteinander korrelieren. Zur Überprüfung dieser Voraussetzung wurde bei der vorliegenden Untersuchung und bei der Interpretation der Ergebnisse besonderer Wert auf das *Durbin-Watson-Maß* gelegt, das eben die Residuen auf Autokorrelation überprüft. Die Formel

$$d = \frac{\sum_{k=2}^K (\varepsilon_k - \varepsilon_{k-1})^2}{\sum_{k=1}^K \varepsilon_k^2}$$

⁶⁹⁷ Siehe zur Verwendung der Likert-Skala nochmals Kap. 5.3, S. 130.

⁶⁹⁸ Vgl. Cleff (2011), S. 168.

⁶⁹⁹ Vgl. Backhaus et al. (2011), S. 88; Urban/Mayerl (2008), S. 201.

⁷⁰⁰ So auch Backhaus et al. (2011), S. 88; Urban/Mayerl (2008), S. 201.

⁷⁰¹ Siehe Brosius (2011), S. 578.

berechnet dabei die Summe aus den Differenzen der Residuen.⁷⁰² Der Koeffizient kann Werte zwischen Null und vier annehmen. Das Ausmaß der Autokorrelation ist dabei umso geringer, je näher der Wert des Durbin-Watson-Koeffizienten um den Wert zwei liegt. Werte zwischen 1,7 und 2,3 können damit akzeptiert werden.⁷⁰³ In der vorliegenden Untersuchung liegen die Werte in dem vorgegebenen Wertebereich, womit die Residuen in Bezug auf die Autokorrelation nicht kritisch zu beurteilen sind.

6.3.3.4.4 Homoskedastizität

Als weitere zentrale Voraussetzung des multiplen Regressionsmodells muss eine Homoskedastizität vorliegen, d.h. die Varianz ist für jede der Residuen konstant.⁷⁰⁴ Ausreißer in den Residuen können in der Untersuchung aufgrund der Begrenzung der Skalierung jedoch nicht vorliegen. Die Annahme ist darüber hinaus nur dann von Relevanz, wenn mehrere unabhängige Stichproben vorliegen, in denen die unabhängigen Varianzen miteinander verglichen werden sollen. Im vorliegenden Fall wird die Überprüfung der Fragestellung jedoch anhand einer einzelnen Stichprobe untersucht, weshalb die Annahme der Homoskedastizität für die Analyse zu vernachlässigen ist.

6.3.3.4.5 Fehlende Multikollinearität

Die Annahme der fehlenden Multikollinearität verlangt, dass die unabhängigen Variablen der Analyse untereinander nicht linear abhängig sind.⁷⁰⁵ Anderenfalls können die ermittelten Regressionskoeffizienten nur unzureichend interpretiert werden.⁷⁰⁶ Mit Hilfe des Variance Inflation Factor (VIF) kann Multikollinearität revidiert werden. Liegt der VIF-Wert nahe eins, kann davon ausgegangen werden, dass keine Multikollinearität vorliegt. Werte über zehn deuten hingegen auf Multikollinearität hin.⁷⁰⁷ Weiterhin kann zusätzlich der Konditionsindex herangezogen werden, der bei Werten unter 30 liegen sollte.⁷⁰⁸ In der vorliegenden Untersuchung liegen die VIF alle um den

⁷⁰² Vgl. *Backhaus et al.* (2011), S. 92 f; *Hartung* (2009), S. 740; *Urban/Mayerl* (2008), S. 264 f.

⁷⁰³ Siehe *Schendera* (2008), S. 137. *Brosius* (2011), S. 578 erachtet auch Werte zwischen 1,5 und 2,5 als akzeptabel.

⁷⁰⁴ Vgl. *Cleff* (2011), S. 173; *Schendera* (2008), S. 134. Die Annahme kann mithilfe des Tests nach *Glesjer* überprüft werden, bei der eine Hilfsregression mit den Werten der absoluten Residuen auf die Regressoren angewendet wird. Der Test überprüft die Nullhypothese, dass Homoskedastizität herrscht. Siehe *Backhaus et al.* (2011), S. 92; *Glesjer* (1969). Zu anderweitigen Prüfungsverfahren siehe *Auer* (2011), S. 396-403.

⁷⁰⁵ Zum Begriff und den Ursachen von Multikollinearität siehe *Bortz* (2010), S. 354; *Schneider* (2009), S. 221 f.

⁷⁰⁶ Siehe *Skiera/Albers* (2008), S. 483.

⁷⁰⁷ Vgl. *Schneider* (2009), S. 225.

⁷⁰⁸ Vgl. nochmals *Skiera/Albers* (2008), S. 485 und auch *Schneider* (2009), S. 227 f.

Wert eins. Der höchste ermittelte VIF weist einen Wert von 1,827 auf. Der größte ermittelte Konditionsindex liegt bei einem Wert von 19,069, so dass auch hier nicht von einer Kollinearität ausgegangen werden kann.⁷⁰⁹ Das Vorliegen von Multikollinearität kann somit insgesamt für die vorliegende Untersuchung negiert werden.

6.3.3.4.6 Normalverteilung der Residuen

Die Prämisse der Normalverteilung ist für die Anwendung der statistischen Tests von Bedeutung.⁷¹⁰ Der Test auf Normalverteilung der Residuen wurde daher mit Hilfe des Kolmogorov-Smirnov Anpassungstestes getestet.⁷¹¹ Der Test prüft die Nullhypothese, die Residuen seien in der Grundgesamtheit normalverteilt.⁷¹² Der Test lieferte bei fast allen Modellen auf einem 5 %-Signifikanzniveau das Ergebnis, dass die zu testenden Residuen in der Population einer Normalverteilung unterliegen. Ausnahme bilden die drei Faktoren „Produktionsbezogene Standortaspekte“ (FAK 5), „Maßnahmen bzgl. der laufenden Geschäftstätigkeit“ (FAK 12) und „Steuerliche Unternehmensziele“ (FAK 15). Angesichts dessen, dass dies nichts an den Werten der OLS-Schätzer ändert und bei der Anzahl von Fällen über 40 – was in der vorliegenden Untersuchung gegeben ist – die Signifikanztests unabhängig von der Verteilung der Störgrößen aufgrund des zentralen Grenzwertsatzes Gültigkeit besitzen und somit eine Rechts- oder Linksschiefe irrelevant ist, liegt im Ergebnis keine Verletzung dieser Annahme vor.⁷¹³

6.4 Limitationen

Bei den Ergebnissen liegen in verschiedenen Formen Einschränkungen vor, die es bei der Beurteilung der Daten zu berücksichtigen gilt. Diese Einschränkungen werden im Folgenden ergänzend kurz thematisiert.

6.4.1 Statistische Limitationen

Zum einen ist die Datenerhebung in Form der Versendung eines Fragebogens kritisch zu sehen. Nachteile bestehen insbesondere in dem Fehlen der Hilfe bei Verständnis-

⁷⁰⁹ Zu den einzelnen Werten vgl. ausführlich *Anhang I*, S. 327 f.

⁷¹⁰ Siehe *Backhaus et al.* (2011), S. 96. Ausführlich zu dieser Prämisse *Urban/Mayerl* (2008), S. 193-201. *Skiera/Albers* (2008), S. 483 verdeutlichen weiterhin, dass die Prämisse der Normalverteilung von untergeordneter Bedeutung ist, da sich auch bei Nichterfüllung im Ergebnis an der Effizienz der ermittelten Koeffizienten nichts ändert.

⁷¹¹ Der Kolmogorov-Smirnov-Test lieferte für die einzelnen Modelle folgende Ergebnisse der p-Werte: FAK 1 (0,657), FAK 2 (0,056), FAK 3 (0,113), FAK 5 (0,002), FAK 9 (0,509), FAK 10 (0,967), FAK 11 (0,612), FAK 12 (0,039), FAK 15 (0,000), FAK 16 (0,467).

⁷¹² Vgl. *Brosius* (2011), S. 405; *Urban/Mayerl* (2008), S. 197 f.

⁷¹³ Siehe zu dieser Argumentation *Backhaus et al.* (2011), S. 96. Zum zentralen Grenzwertsatz vgl. *Bortz* (2010), S. 85 f.

problemen bzgl. der Fragen und in der Problematik der Rücklaufquote („Non-Response-Problem“).⁷¹⁴ Auch in der vorliegenden Arbeit konnte nur eine sehr geringe Rücklaufquote erzielt werden, die aber gleichwohl aufgrund der Zufallsauswahl die zugrunde gelegte KMU-Struktur angemessen repräsentiert hat. Übertragungen der Ergebnisse sind dennoch nur unter Berücksichtigung von Plausibilitätsüberlegungen vorzunehmen.

Das Auswertungsverfahren der Faktorenanalyse ist ferner von einem hohen Freiheitsgrad und einer fehlenden standardisierten Berichterstattung gekennzeichnet.⁷¹⁵ Hinsichtlich der Anwendung der Faktorenanalyse kann daher insbesondere die Kritik der plausiblen Faktorenauswahl und die daran knüpfende Interpretation der Faktoren genannt werden. Die Faktorenanalyse liefert nicht die eine richtige Faktorenstruktur und erfordert zur Beurteilung der zu extrahierenden Faktoren die Analyse unterschiedlicher Faktorenstrukturen. Damit erfordert das Auswertungsverfahren eindeutige sachinhaltliche Entscheidungen des Forschers.⁷¹⁶ Daher wurden die einzelnen Vorentscheidungen und Vorgehensweisen definiert und transparent dargelegt, um ein methodisch nachvollziehbares, empirisches Vorgehen und eine entsprechende Dokumentation der Ergebnisse zu begründen.

In Bezug auf das Verfahren der multiplen Regressionsanalyse sind die Ergebnisse unter Berücksichtigung des Einbezugs der Variablen anhand der stepwise-Methode zu beurteilen.⁷¹⁷ Da die berechneten Beiträge als aufgeklärte Varianz untereinander unabhängig (standardisierte Beta-Gewichte) sind, ist die Anwendung des Verfahrens bei einer explorativen Untersuchung angemessen. Die Methode ändert nichts am Modell. Letztlich ist das Ziel erwünscht, dass Variablen, die weder einen inhaltlichen noch einen statistischen Beitrag leisten, aus dem Modell entfernt werden. Dies kann nur durch die Verwendung einer schrittweisen Regression gesichert werden.

In Bezug auf die einbezogenen Variablen ist anzumerken, dass einige Modelle nur eine geringe Erklärungsgüte und somit nur einen eingeschränkten Aussagegehalt aufweisen. Es ist daher denkbar, dass der Einbezug von aktuell noch unbekannten Faktoren die Erklärungsgüte der einzelnen Modelle verbessern könnte. Die Integration weiterer Faktoren beinhaltet dann jedoch die Gefahr des *overfittings*. Mit steigender Faktoren-

⁷¹⁴ Zu den Vor- und Nachteilen der Erhebung von Daten durch das Versenden von Fragebögen vgl. nochmals Kap. 5.4.2, S. 134.

⁷¹⁵ Vgl. Litfin/Teichmann/Clement (2000), S. 283.

⁷¹⁶ Vgl. Backhaus et al. (2011), S. 367.

⁷¹⁷ Zu den Gefahren dieser Methode vgl. Backhaus et al. (2011), S. 107 f.

anzahl erhöht sich das Risiko, dass existente Einflussfaktoren als nicht signifikant ausgewiesen werden.⁷¹⁸

Als mögliches Auswertungsverfahren wurde ebenso die Verwendung eines Strukturgleichungsmodells geprüft. Die Anwendung dieses Verfahrens musste jedoch aufgrund der Datenlage verworfen werden. Die Missing-Data-Situation ließ eine Bezugnahme aller vorhandenen Daten nicht zu. Dies zeigten insbesondere die Faktorenstrukturen, in denen einzelne Faktoren Antworten von unterschiedlichen Probanden enthalten. Somit konnten die Faktorenstrukturen nicht miteinander in Beziehung gesetzt werden und es blieb nur die Auswertung durch Verwendung multipler Regressionsanalysen. Wären die Ergebnisse unkritisch in ein Strukturgleichungsmodell integriert worden, hätte nur eine geringe Anzahl an ausgefüllten Fragebögen ausgewertet werden können. Der Methodenfehler wäre in diesem Fall zu groß, wodurch viele Fragen letztlich unbeantwortet geblieben wären. Daher wurde der Stichprobenfehler akzeptiert und die dargestellte Vorgehensweise gewählt.

6.4.2 Sonstige Limitationen

Auch wenn die vorliegende Untersuchung in keiner vergleichbaren Form – insbesondere in Bezug auf die Befragung von KMU anhand einer Zufallsstichprobe – existiert und einen hohen Stellenwert einnimmt, sind die Ergebnisse der Untersuchung nur vor dem aktuellen Erhebungszeitpunkt zu betrachten. Die Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts und die damit verbundene Unsicherheitsproblematik führen zu keiner dauerhaften Gültigkeit der Ergebnisse.⁷¹⁹

6.5 Zusammenfassende Darstellung der empirischen Ergebnisse

Ausgangspunkt war die Überprüfung der Anwendung der Steuerplanung in KMU und die Analyse verschiedener Faktoren, die einen Einfluss auf diese Anwendung ausüben könnten. Dazu wurde die Anwendung der Steuerplanung anhand der Merkmale Häufigkeit, Tiefe und Einbettung von Steuern in das Zielsystem operationalisiert und gemessen. Unter Rückgriff auf die benannte Forschungsfrage⁷²⁰ und die Hypothesen⁷²¹ werden die Ergebnisse der unterschiedlichen Analysen dem Gang der Untersuchung folgend zusammengefasst.

⁷¹⁸ Vgl. *Backhaus et al.* (2011), S. 89.

⁷¹⁹ Zur Unsicherheitsproblematik vgl. nochmals Kap. 3.1.3, S. 41 f.

⁷²⁰ Siehe Kap. 1.3, S. 12 f.

⁷²¹ Vgl. Kap. 4.4, S. 105.

6.5.1 Empirisches Forschungsdesign

Die in der Arbeit zugrunde gelegten Merkmale von KMU konnten durch die Zufallsstichprobe angemessen beschrieben und dadurch als repräsentativ eingeschätzt werden.⁷²² Dennoch sollten Übertragungen der Ergebnisse nur unter Berücksichtigung von Plausibilitätsüberlegungen vorgenommen werden.

Im Hinblick auf die statistischen Analysen lässt sich weiterhin festhalten, dass das in der Theorie aufgestellte *Messmodell* und die damit unterstellten Zusammenhänge in Bezug zur Anwendung der Steuerplanung durch die KMU in der vorliegenden Stichprobe anhand der Faktorenanalyse in der Realität bestätigt werden konnten und die Ergebnisse in sich konsistent sind.

Gleiches gilt für die in dieser Arbeit verwendete *theoretische Einteilung* der Steuerplanung in die strategische und taktische Steuerplanung. Die Einteilung konnte innerhalb der Faktoren- und Regressionsanalysen über alle Bereiche hinweg bestätigt werden. Einzig die Gewinnermittlung wurde von den befragten KMU in Bezug auf die Einflussfaktoren nicht dauerhaft konsequent der taktischen Steuerplanung zugeordnet.

6.5.2 Grundsätzliche Anwendung einer Steuerplanung in KMU

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Steuerplanung in KMU prinzipiell angewendet wird, zeigen die Ergebnisse der deskriptiven Analyse, dass der Großteil der befragten KMU eine Berücksichtigung von Steuern im Allgemeinen als wichtig erachtet. Über die Hälfte der Befragten gaben an, Steuern sollten sehr oft bzw. häufig in Entscheidungsprozesse integriert werden. Steuerinduzierte Anreize dominieren dabei hauptsächlich bei der taktischen Steuerplanung. Entscheidungen allein aus steuerlichen Gründen werden von KMU eher selten getroffen, was aus betriebswirtschaftlicher Sicht als positiv zu beurteilen ist. Steuern stellen schließlich nicht die alleinige Entscheidungsgrundlage dar. Trotz der Relevanz, steuerliche Parameter in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, ist die Inanspruchnahme einzelner Planungsoptionen eher gering.⁷²³

Die Frage, wer die *Erledigung steuerlicher Aufgaben* des KMU übernimmt und vorherrschend ausführt, konnte – wie vermutet – klar mit einer Delegation an den Steuerberater beantwortet werden. Für die Erledigung steuerlicher Aufgaben werden insgesamt 89 % der befragten KMU von einem Steuerberater unterstützt.

⁷²² Vgl. dazu nochmals Kap. 6.1.1.

⁷²³ Da eine Anwendung der Steuerplanung auch größenspezifisch ausgestaltet ist, ist dieses Ergebnis auch darauf zurückzuführen, dass in der Stichprobe überwiegend Kleinstunternehmen mit u.U. einem nur geringem Planungsbedarf vorzufinden sind.

6.5.3 Direktionale Zusammenhangsanalysen

In Bezug auf die gemessenen Merkmale der Steuerplanung konnte mit Erklärungsgütemaßen von über 70 % insbesondere die *Häufigkeit* der Steuerintegration anhand der betrachteten Einflussfaktoren ausreichend gut erklärt werden. Die Durchführungen von taktischen und strategischen Analysen im KMU, und damit die Bereitstellung von Informationen zur Beurteilung von Entscheidungsalternativen, weist den höchsten Einfluss auf die Häufigkeit der Verwendung von steuerlichen Aspekten bei unternehmerischen Entscheidungen auf. Es sind – aufgrund der Bestätigung der Einteilung – der Einfluss von taktischen Analysen auf die Anwendung der taktischen Steuerplanung und der Einfluss von strategischen Analysen auf die Anwendung der strategischen Steuerplanung am bedeutsamsten. Insgesamt weisen die Beta-Gewichte der strategischen Analysen einen stärkeren Einfluss auf die Häufigkeit der Steuerintegration auf.

Aufgrund der sehr hohen ermittelten Regressionskoeffizienten und Bestimmtheitsmaße sei angemerkt, dass diese Hinweise darauf geben könnten, dass die inhaltliche Variation der Variablen sehr ähnlich ist und die Probanden diese deshalb gleich betrachten. In diesem Fall wären weitere Forschungsuntersuchungen angebracht: Entweder, um das vorliegende Ergebnis anhand von anderen Stichproben zu bestätigen oder aber um festzustellen, dass das vorliegende Ergebnis allein auf die Stichprobenspezifität zurückzuführen ist.

Außerordentlich gut konnte anhand der Einflussfaktoren im Rahmen der *Tiefe* der Steuerintegration die Berücksichtigung von Steuern im Bereich der Unternehmensnachfolge beschrieben werden. Die Durchführung von allgemeinen und juristischen Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge wies ebenfalls eine Erklärungsgüte von über 70 % auf. Die vorherrschenden Einflussfaktoren sind die aktive Weiterbildung (FAK 17), die Anzahl der Mitarbeiter (VAR MA), die Unternehmensführung (VAR UF) und das strategische Interaktionsverhalten (FAK 22), welche hohe standardisierte Regressionskoeffizienten und damit einen hohen Zusammenhang aufweisen.

Die Einbettung von Steuern im *Zielsystem* konnte durch die betrachteten Einflussfaktoren nicht ausreichend erklärt werden. Trotz hoher Beta-Gewichte einzelner Faktoren weisen die untersuchten Modelle geringe Bestimmtheitsmaße auf. Auch die Regressionskoeffizienten liegen unter 40 %. Eine Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem kann anhand der Einflussfaktoren nicht endgültig beurteilt werden.

Im Folgenden werden die Ergebnisse anhand der untersuchten Einflussfaktoren zusammengefasst. Dabei werden auch die vorliegenden Hypothesen abschließend bewertet. Zur Annahme oder Verwerfung einer Hypothese wird nicht nur auf die drei gemessenen Merkmale der Anwendung der Steuerplanung abgestellt, sondern es werden zur Beurteilung auch die Regressionskoeffizienten und die standardisierten Regressionskoeffizienten der einzelnen Faktoren herangezogen.

PERSONENBEZOGENE EINFLUSSFAKTOREN

Hinsichtlich der personenbezogenen Einflussfaktoren wird deutlich, dass vorherrschend die aktive Weiterbildung seitens des Unternehmers einen hohen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung ausübt. Dies zeigt sich sowohl in der Häufigkeit der Berücksichtigung dieses Faktors, als auch in den erhöhten standardisierten Regressionskoeffizienten. Diese Ergebnisse sind insofern nachvollziehbar, als dass ein Unternehmer, der grundsätzlich problemorientiert handelt, sich auch aktiv weiterbildet, um Entscheidungen fundiert treffen zu können. Dieses – auch im Modell des Homo oeconomicus verankerte⁷²⁴ – Prinzip der Problemorientierung erfährt dadurch auch eine Berücksichtigung in der Steuerplanung. Das sich stetig verändernde (Steuer-) Recht erfordert eine dauerhafte Auseinandersetzung mit der sich ändernden Rechtslage. So lässt sich feststellen, dass sich Unternehmer, die grundsätzlich mit einer gewissen Weitsichtigkeit an die Lösung von Problemen herangehen auch aktiv, intrinsisch motiviert weiterbilden und sich zu treffenden Entscheidungen vorausschauend nähern.

Für den Faktor der rezeptiven Informationsaufnahme konnte gemäß dem erwarteten Vorzeichen ein Einfluss im Bereich der Tiefe der Steuerintegration ermittelt werden, namentlich im Teilgebiet der Inanspruchnahme von Begünstigungen und der allgemeinen und juristischen Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge. Für den Faktor Bildungsabschluss ist hingegen ein negativer Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung im KMU im Bereich der Tiefe der Steuerintegration festzustellen. Dieser kann so interpretiert werden, dass je höher der Bildungsabschluss des Unternehmers ist, desto geringer ist die Berücksichtigung von Steuern bei der Beurteilung von unternehmerischen Handlungsoptionen.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass die aktive Weiterbildung einen hohen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung ausübt. Gleiches gilt, wenn auch in geringerem Ausmaß, für die rezeptive Informationsaufnahme. Damit kann ein grundsätzlicher Zusammenhang zwischen dem betriebswirtschaftlichen Bildungshintergrund des Unternehmers und der Anwendung der Steuerplanung bejaht und die *Hypothese eins* bestätigt werden.

UNTERNEHMENSINTERNE EINFLUSSFAKTOREN

Hypothese zwei ging von einem signifikanten positiven Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und der Anwendung der Steuerplanung aus. Zur Messung des Merkmals der Unternehmensgröße wurden alle drei Größenmerkmale der KMU-Definition herangezogen. Einzig gemessen an dem Kriterium der Mitarbeiteranzahl konnte insbesondere in der Tiefe der Steuerintegration, hier hauptsächlich im Bereich der Unternehmensnachfolge, ein signifikanter hoher positiver Einfluss festgestellt

⁷²⁴ Vgl. Göbel (2002), S. 24.

werden. Die Ergebnisse zu den Größenmerkmalen Umsatz und Bilanzsumme weisen vereinzelt Zusammenhänge auf und verdeutlichen so insgesamt, dass nur für spezifische Fragestellungen ein Einfluss mit eher geringen standardisierten Regressionskoeffizienten ermittelt werden konnte. Die Hypothese „Die Betriebsgröße weist einen signifikant positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung auf“ kann einzig durch den signifikanten Einfluss *gemessen an der Mitarbeiterzahl* bestätigt werden.⁷²⁵

Die *dritte zu untersuchende Hypothese* untersuchte den Zusammenhang, dass die Unternehmensführung durch den Eigentümer einen signifikant negativen Einfluss zur Anwendung der Steuerplanung aufweist. Dieser kann in allen drei Teilbereichen der Steuerplanung bestimmt werden, wodurch die Hypothese anzunehmen ist. Speziell im Bereich der Unternehmensnachfolge weist die Unternehmensführung standardisierte Regressionskoeffizienten von 0,69 und 0,58 auf.

Das die vorhandene Informationsbasis in einem KMU einen signifikant positiven Einfluss zur Anwendung der Steuerplanung ausübt, ist die *vierte untersuchte Hypothese*. Insbesondere die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Steuerberücksichtigung im Bereich der strategischen Steuerplanung wies einen signifikanten Einfluss auf die Häufigkeit und die Tiefe der Steuerintegration auf. Besonders konnte dies für Analysen im Bereich der strategischen Steuerplanung bestätigt werden. Somit wird die Hypothese vier insgesamt angenommen.

Anhand der *Hypothese fünf* wurde untersucht, ob die Delegation steuerlicher Aufgaben an einen externen Steuerberater einen signifikanten positiven Wirkungszusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung in einem KMU aufweist. Mit dem sehr geringen Teil an KMU, die angaben, dass der Steuerberater sie gezielt auf Gestaltungsempfehlungen aufmerksam macht, kann die Ursache einer Unterlassung der Steuerplanung auch beim Berater liegen, da dieser Bereich sehr interessenbezogen genutzt wird.⁷²⁶ Aus diesen Überlegungen heraus wurden das Interaktionsverhalten zwischen Berater und Mandant und ein daraus resultierender Zusammenhang zur Anwendung der Steuerplanung untersucht.

Die Ergebnisse zeigen ein deutliches Überwiegen des Interaktionsverhaltens bzgl. der strategischen Steuerplanung und der Gewinnermittlungsplanung. Ein Einfluss des Interaktionsverhaltens im Bereich der taktischen Steuerplanung konnte nur hinsichtlich der Berücksichtigung finanzieller Ziele im Zielsystem bestätigt werden. Auch diese Ergebnisse sind insofern nachvollziehbar, als dass die befragten KMU Investitions- und Finanzierungsentscheidungen aus den aktuellen Gegebenheiten heraus unter be-

⁷²⁵ Ebenso auch schon das Ergebnis von *Holt* (2001), S. 214, die nur einen Zusammenhang der Steuerintegration bei Standortentscheidungen feststellen konnte.

⁷²⁶ Vgl. nochmals Kap. 6.1.2.1, S. 149 und Kap. 5.2.2.5, S. 121.

triebswirtschaftlichen Gesichtspunkten treffen.⁷²⁷ Einzig Entscheidungen, die entweder nur unter erheblichen Aufwand revidierbar sind, wie z.B. die Rechtsform- und Standortwahl, oder aber die jährlich zu treffenden Entscheidungen, die sich speziell auf die Bilanz oder die Erstellung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung beziehen, werden zusammen mit dem Steuerberater erörtert. Der höchste standardisierte Regressionskoeffizient des strategischen Interaktionsverhaltens von 69 % konnte auch hier im Rahmen der Unternehmensnachfolge verzeichnet werden.

Der FAK 25 beschreibt das gezielte Aufzeigen von Gestaltungshinweisen seitens des Steuerberaters und die Besprechung der betriebswirtschaftlichen Auswertungen. In diesem Zusammenhang konnte in der vorliegenden Untersuchung kein Einfluss zur Anwendung der Steuerplanung ermittelt werden. Der Faktor wurde unter Anwendung der schrittweisen Regression nicht ein einziges Mal in einem Modell berücksichtigt (F-Test < 0,05). Unter Beachtung des Faktums, dass nur 15 % der befragten KMU angegeben haben, dass sie gezielt auf Gestaltungsempfehlungen aufmerksam gemacht werden, war dieses Ergebnis zu erwarten. Demnach ist u.U. eine Nichtanwendung der Steuerplanung auch in dem Interaktionsverhalten mit dem Steuerberater zu sehen, der seine Mandanten zu wenig auf mögliches Gestaltungspotenzial hinweist.

Die Ausführungen zeigen, dass das grundsätzliche Interaktionsverhalten zwischen Steuerberater und Mandant einen signifikant bedeutenden Einfluss auf eine Anwendung der strategischen Steuerplanung im KMU ausübt und die Hypothese fünf im Ergebnis angenommen werden kann.

Die *Hypothese sechs* untersuchte, dass steuerinduzierte Anreize bei konstitutiven Entscheidungen aufgrund der Langfristigkeit häufiger vorkommen und daher diese Entscheidungsart die Anwendung der Steuerplanung in einem KMU signifikant beeinflusst. Im Ergebnis weisen konstitutive Entscheidungen einen signifikant hohen Einfluss insbesondere in Bezug auf die Tiefe der Steuerintegration auf.⁷²⁸ Entscheidungen bzgl. der laufenden Geschäftstätigkeit weisen einen signifikant hohen Einfluss in Bezug zur allgemeinen Häufigkeit der Berücksichtigung von Steuern im Bereich der taktischen Steuerplanung auf. Damit werden Entscheidungen dieser Art wesentlich häufiger im Unternehmen unter Steuereinfluss getroffen. Ein negativer Einfluss kann in Bezug auf allgemeine und juristische Maßnahmen zur Unternehmensnachfolge ermittelt werden. Dies ist insofern konsistent, als dass Entscheidungen der Unternehmensnachfolge den konstitutiven Entscheidungsfeldern zugeordnet werden.

Die Ergebnisse zeigen einen grundsätzlichen Zusammenhang von der Art und der Fristigkeit der Entscheidung zu der Anwendung der Steuerplanung. Eine Bestätigung der

⁷²⁷ Steuerliche Aspekte stehen bei notwendigen Investitionen im KMU nicht im Vordergrund. So auch bereits das Ergebnis in der deskriptiven Analyse, vgl. nochmals Kap. 6.1.2.2.

⁷²⁸ So auch bereits das Ergebnis von Hüsing (1999), S. 107.

Hypothese in der Art, dass konstitutive Entscheidungen einen höheren Einfluss als Entscheidungen bzgl. der laufenden Geschäftstätigkeit aufweisen, kann für die Merkmale der Tiefe der Steuerintegration und die Berücksichtigung von Steuern im Zielsystem erfolgen. Entscheidungen bzgl. der laufenden Geschäftstätigkeit zeigen keinen Zusammenhang zu einer Berücksichtigung im Zielsystem. Hingegen zeigen konstitutive Entscheidungen einen Einfluss von 33 %. In Bezug auf die Tiefe der Steuerintegration kann in Bezug auf produktionsbezogene Standortaspekte (FAK 5) sogar ein Beta-Gewicht von 0,50 verzeichnet werden. Aufgrund der Ausführungen resultiert eine Annahme der aufgestellten Hypothese.

UNTERNEHMENSEXTERNE EINFLUSSFAKTOREN

Das deutsche Steuersystem wird von einem Großteil der befragten KMU als sehr komplex eingeschätzt.⁷²⁹ Die Ergebnisse zeigen aber deutlich, dass zwischen den zu untersuchenden Faktoren „Steuerrechtsverständlichkeit“ und „Steuerrechtsausgestaltung“ und den Faktoren zur Anwendung der Steuerplanung keine Zusammenhänge existieren (F-Test < 0,05). Einzig in Bezug auf die Standortplanung unter Steuereinfluss konnte ein geringer Einfluss der Steuerrechtsausgestaltung unter Berücksichtigung einer sehr geringen Erklärungsgüte ermittelt werden. Damit weist die Wahrnehmung des Steuerrechts seitens des Unternehmers keinen Einfluss auf die grundsätzliche Anwendung der Steuerplanung in einem KMU auf. Die zu testenden *Hypothesen* sieben „Die Wahrnehmung des Steuerrechts hat keinen oder einen signifikant negativen Einfluss auf die Anwendung der Steuerplanung“ kann durch die vorliegenden Untersuchungen somit für den ersten Fall angenommen werden.

Die Tabelle 48 zeigt die zusammengefassten Ergebnisse der einzelnen Regressionsanalysen. Die grau hinterlegten Felder verdeutlichen den grundsätzlich ermittelten Zusammenhang. Es werden das erwartete Vorzeichen und das in der Analyse faktisch festgestellte Ergebnis nach Häufigkeit angegeben.

⁷²⁹ Vgl. nochmals die Ergebnisse in Kap. 6.1.2.1.

Anwendung der Steuerplanung				Häufigkeit	Tiefe	Zielsystem
Hypothesen		FAK/VAR	eV	Ergebnis	Ergebnis	Ergebnis
H ₁	Betriebswirtschaftlicher Bildungshintergrund	FAK 17	+		+++	+
		FAK 18	+		++	
		FAK 19	+		-	
H ₂	Betriebsgröße	MA	+		+++	
		UM	+	-		
		BS	+		-	
H ₃	Unternehmensführung	UF	-	-	-	-
H ₄	Informationsbasis	FAK 20	+	+		
		FAK 21	+	+	++	
H ₅	Delegation	FAK 22	+	++	++	
		FAK 23	+			+
		FAK 24	+	+	+	
		FAK 25	+			
H ₆	Art und Fristigkeit der Entscheidung	FAK 26	+		++	+
		FAK 27	-	+	-	
H ₇	Wahrnehmung der Komplexität des Steuerrechts	FAK 28	-			
		FAK 29	-		+	

Tabelle 48: Zusammenfassende Darstellung der Hypothesenprüfungen.

Vierter Teil: Schlussbetrachtung

7 Schlussfolgerungen

7.1 Fazit und Implikationen

In der Literatur wurden steuerliche Zielsetzungen und Planungsfragen umfassend theoretisch behandelt. Dies gilt insbesondere für die Bilanzplanung. Einzig die empirische Analyse dieser Ausführungen und der Bezug zu KMU stellen eine Forschungslücke dar. Ziel der Arbeit war es daher, vereinzelte Einflussfaktoren einer grundsätzlichen Anwendung der Steuerplanung in KMU zu analysieren und einen Beitrag in dieser Hinsicht zu leisten. Dazu folgte die Arbeit einem theoriegeleiteten Forschungsprozess und anschließender empirischer Untersuchung mithilfe einer schriftlichen Befragung von KMU.

Als Referenzpunkt wurde in den theoretischen Ausführungen eine Rationalverhaltenshypothese in Anlehnung an das Modell des Homo oeconomicus und damit die Gewinnmaximierung als oberste Zielgröße unterstellt. Die Realität weicht jedoch von diesem theoretischen Modell ab: Zwar ist der Gewinn die von den befragten KMU meistgenannte Zielgröße, die Verfolgung der Gewinnmaximierung konnte aber anhand der Faktorenanalyse nicht als oberstes Ziel im *Zielsystem* bestätigt werden. In Bezug auf die Wichtigkeit ist die Angebotsqualität als oberstes Ziel bestimmt worden.

Gleichzeitig konnten die gestellten Forschungsfragen innerhalb der Analyse beantwortet und das Ziel der Arbeit erreicht werden, indem ein Zusammenhang der betrachteten Einflussfaktoren auf die Anwendung der Steuerplanung empirisch ermittelt werden konnte. Im Rahmen der Faktorenanalyse konnte eine Zusammengehörigkeit der Faktoren und die Einteilung der strategischen und taktischen Steuerplanung in der Realität bestätigt sowie stabile, reliable Faktorenstrukturen ermittelt werden. Die Regressionsanalysen zeigten überwiegend Zusammenhänge zwischen den betrachteten Einflussfaktoren und der *strategischen* Steuerplanung.

Die Ergebnisse zeigen, dass bei den befragten KMU durchaus ein hohes Bewusstsein für die Notwendigkeit einer Steuerintegration in unternehmerische Entscheidungsprozesse existiert. Dies in deskriptiver und faktoranalytischer Hinsicht insbesondere in Bezug auf die taktische Steuerplanung. Letztlich tragen das Bewusstsein und die Einschätzung der Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern aber nicht zu einer umfassenden Anwendung der Steuerplanung in diesen KMU bei. Die von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bereitgestellten Gestaltungsempfehlungen werden somit nicht umfänglich genutzt.

Erklärungsansätze der gewonnenen Ergebnisse können zunächst auf die größenspezifische Ausgestaltung der Steuerplanung zurückgeführt werden. In der untersuchten Stichprobe sind überwiegend Kleinstunternehmen vorzufinden, die unter Umständen einen geringfügigen Planungsbedarf aufweisen, wodurch eine Anwendung der Steuerplanung in begrenztem Umfang resultiert. Zum anderen kann deutlich auf das Interak-

tionsverhalten zwischen Steuerberater und Mandant abgestellt werden. Als Implikation lässt sich ein Beratungsbedarf in Bezug zur Steuerplanung identifizieren und Empfehlungen ableiten.⁷³⁰ Für eine Verbesserung und Intensivierung der Berücksichtigung von Steuern ergeben sich als Implikationen für die Praxis:

- Die Steuerplanung ist ein weitreichendes und komplexes Themengebiet.
- Die direkte Verbesserung bzw. Intensivierung der Steuerplanung in KMU ist nur über eine Verbesserung des Interaktionsverhaltens zwischen Steuerberater und KMU erreichbar.
- Der Steuerberater ist aufgefordert, gezielte Gestaltungsempfehlungen in erhöhtem Maße aufzuzeigen.
- Dazu ist eine dauerhafte Einbindung des Steuerberaters in das betriebliche Geschehen durch den Unternehmer erforderlich. Eine Unterstützung des Steuerberaters allein kurz vor der Bilanzaufstellung ist nicht ausreichend.
- Die Steuerplanung erfordert von KMU eine rechtzeitige und umfassende Bereitstellung von Informationen, wobei hier die entstehenden Kosten dem erzielten Nutzen gegenüber gestellt werden müssen.

Insgesamt zeigen die theoretischen und empirischen Ergebnisse, dass die Anwendung der Steuerplanung in KMU und damit das Ausnutzen der von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bereitgestellten Gestaltungsempfehlungen einer Intensivierung bedürfen. Aufgrund der spezifischen Fragestellungen und der Notwendigkeit der Einzelfallbetrachtung im Rahmen der Steuerplanung lassen sich präzisere Handlungsempfehlungen nur durch weitere, detailliertere Betrachtungen aufzeigen. Erneute, insbesondere empirische Analysen sind daher erforderlich und zu begrüßen.

7.2 Ausblick

Die Ergebnisse der Arbeit eröffnen Forschungspotenzial, das weiteren Untersuchungen zugeführt werden könnte, z.B. in folgenden Bereichen:

- Vor dem Hintergrund einer *deskriptiven* Entscheidungstheorie⁷³¹ könnte insbesondere das Interaktionsverhalten zwischen Steuerberater und Mandant für weitere Analysen umfänglicher herangezogen werden. Es ist speziell das Verhältnis zwischen Steuerberater und Mandant aus Sicht des Mandanten zu untersuchen. Auszüge, namentlich die Häufigkeit des Aufsuchens des Steuerberaters, der durchschnittlichen Steuerberatungskosten, der Einstellung zu diversen Sachverhalten oder der Frage, inwieweit der Unternehmer von seinem Berater auf Gestaltungsmöglichkeiten aufmerksam gemacht wird, wurden bereits in der vorliegen-

⁷³⁰ Eine Intensivierung der Beratung geht auch mit einer erhöhten Vergütung einher, wodurch eine Intensivierung und die genannten Implikationen unter Größenaspekten zu beurteilen sind.

⁷³¹ Vgl. hierzu nochmals die Ausführungen in Kap. 3.1.3.

den Untersuchung berücksichtigt. Aspekte wie die Zahlungsbreitschaft und das Kostenbewusstsein, die Einschätzung eines Kosten-Nutzen-Verhältnisses in Bezug zur Steuerplanung und die Berücksichtigung mannigfacher Gründe für eine aktive Steuerplanung aber auch für das Unterlassen einer Steuerplanung bedürfen der weiteren Untersuchung.

- Vor dem Hintergrund der deskriptiven Entscheidungstheorie könnte ebenso eine empirische Untersuchung einer *nachhaltigen* Steuerplanung in KMU unter Berücksichtigung von Steuermoralaspekten erfolgen. In diesem Modell stehen sodann nicht die Einkommensmaximierung als Zielgröße im Vordergrund, sondern nur das grundsätzliche Anstreben einer Einkommenserhöhung unter Berücksichtigung moralischer Aspekte.⁷³²
- Eine Reflexion der vorliegenden statistischen Ergebnisse könnte ferner anhand der Durchführung von Interviews mit KMU und anschließender Darstellung von Fallbeispielen erfolgen. Dies würde eine qualitative Ergänzung der statistischen Datenanalyse in der vorliegenden Arbeit bedeuten.
- Weiterhin sind Modelle der Steuerplanung⁷³³ entwickelt worden, um die Entscheidungsfindung im Rahmen der Steuerplanung zu unterstützen und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen der dargestellten Alternativen durchführen zu können, die in dieser Arbeit jedoch keine Berücksichtigung erfahren haben. Unter Umständen könnte sich die Anwendung dieser Modelle im Zeitablauf verändert haben. Somit begründet die Frage nach der Anwendung dieser Modelle in KMU oder durch deren Berater ein weiteres Forschungsfeld.⁷³⁴
- Auch wurde in dieser Arbeit nur nationales Steuerplanungspotenzial betrachtet, womit die internationale Steuerplanung in KMU weiterhin einer empirischen Untersuchung bedarf.⁷³⁵ Der Anstieg immer mehr international tätiger KMU bedingt eine Berücksichtigung zahlreicher Doppelbesteuerungsabkommen sowie der jeweiligen nationalen Steuersysteme.

Es offenbart sich, dass eine weitere Beschäftigung mit der Thematik der Steuerplanung als Teilgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – insbesondere in Bezug auf KMU – lohnend ist und wünschenswerterweise andauern sollte.

⁷³² Siehe dazu umfassend *Schmiel* (2011).

⁷³³ Vgl. dazu nochmals die Literaturnachweise in FN 403, in Kap. 3.3.2.3.3.

⁷³⁴ Siehe dazu nochmals *Breithecker/Klapdor/Passe* (2002), die bei Interviews mit Steuerberatern bereits eine eher geringe Anwendung dieser Modelle feststellen konnten.

⁷³⁵ Vgl. dazu z.B. allgemein die Arbeiten von *Kratz* (1986); *Wacker* (1979).

Literaturverzeichnis

- Achleitner, Ann-Kristin et al.* (2010): Zielstrukturen in Familienunternehmen: Empirische Hinweise auf die Beziehung zwischen Unternehmens- und Familienzielen, in: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, S. 227-258
- Achleitner, Ann-Kristin; Fingerle, Christian H.* (2004): Finanzierungssituation des deutschen Mittelstands, in: Achleitner, Ann-Kristin; Einem, Christoph; Schröder, Benedikt von (Hrsg.): Private Debt – alternative Finanzierung für den Mittelstand: Finanzmanagement, Rekapitalisierung, Institutionelles Fremdkapital, S. 5-40, Stuttgart: Poeschel
- Ahrweiler, Sonja; Börner, Christoph J.; Rühle, Jörg* (2007): Auswirkungen von Basel II auf die Finanzierungssituation mittelständischer Unternehmen in Deutschland, in: Hofmann, Gerhard (Hrsg.): Basel II und MaRisk – Regulatorische Vorgaben, bankinterne Verfahren, Risikomanagement, S. 291-313, Frankfurt am Main: Bankakademie-Verlag
- Ahrweiler, Sonja; Börner, Christoph J.* (2003): Neue Finanzierungswege für den Mittelstand: Ausgangssituation, Notwendigkeit und Instrumente, in: Kniebaum, Jochen; Börner, Christoph (Hrsg.): Neue Finanzierungswege für den Mittelstand – Von der Notwendigkeit zu den Gestaltungsformen, S. 3-74, Wiesbaden: Gabler
- Albers, Hans-Jürgen* (2008): Bildung und Weiterbildung – technischer Fortschritt und Qualifikation, in: May, Hermann (Hrsg.): Handbuch zur ökonomischen Bildung, S. 223-237, München: Oldenbourg
- Arnold, Rolf* (2006): Stichwort betriebliche Weiterbildung, in: Kaiser, Franz-Josef; Pätzold, Günter (Hrsg.): Wörterbuch Berufs- und Wirtschaftspädagogik, 2. Aufl., S. 176-177, Bad Heilbrunn: Klinkhardt
- Auer, Ludwig von* (2011): Ökonometrie, 5. Aufl., Berlin: Springer
- Aufermann, Ewald* (1951): Die Disziplin der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 23-28
- Arzheimer, Kai; Schmitt, Annette* (2005): Der ökonomische Ansatz, in: Falter, Jürgen; Schoen, Harald (Hrsg.): Handbuch Wahlforschung, S. 243-303, Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften
- Backhaus, Klaus et al.* (2011): Multivariate Analysemethoden, 13. Aufl., Heidelberg: Springer
- Baethge, Martin et al.* (2003): Anforderungen und Probleme beruflicher und betrieblicher Weiterbildung, Arbeitspapier Nr. 76, Düsseldorf: Hans-Böckler-Stiftung

- Ballarini, Klaus; Keese, Detlef* (2006): Unternehmensnachfolge, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe. Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung, 4. Aufl., S. 339-464, Berlin: Schmidt
- Bamberg, Günter; Coenenberg, Adolf G.; Krapp, Michael* (2012): Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 15. Aufl., München: Vahlen
- Bamberger, Ingolf; Pleitner, Jobst* (1988): Strategische Ausrichtung kleiner und mittlerer Unternehmen, in: Internationales Gewerbearchiv, Sonderheft 2, Berlin u.a.: Duncker u. Humblot
- Bareis, Peter* (2008): Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz de lege lata und de lege ferenda, in: Schmiel, Ute; Breithecker, Volker (Hrsg.). Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, S. 30-67, Berlin: Schmidt
- Bass, Hans-Heinrich* (2006): KMU in der deutschen Volkswirtschaft: Vergangenheit, Gegenwart, Zukunft, in: Knorr, Andreas; Lemper, Alfons; Sell, Axel; Wohlmuth Karl (Hrsg.): Berichte aus dem Weltwirtschaftlichen Colloquium der Universität Bremen, S. 1-26, Bremen: Universität Bremen, Institut für Weltwirtschaft und Internationales Management
- Bea, Franz Xavier* (2009): Entscheidungen des Unternehmens, in: Bea, Franz Xavier; Schweizer, Marcell (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundfragen, 10. Aufl., S. 332-436, Stuttgart: Lucius; UTB
- Bea, Franz Xavier; Haas, Jürgen* (2013): Strategisches Management, 6. Aufl., Stuttgart: Lucius; UTB
- Becker, Wolfgang; Ulrich, Patrick* (2009a): Ausgestaltung eines Beirats als Element der Corporate Governance im Mittelstand – Welche CG-Funktionen kann der Beirat übernehmen?, in: Zeitschrift für Corporate Governance, S. 149-156
- Becker, Wolfgang; Ulrich, Patrick* (2009b): Mittelstand, KMU und Familienunternehmen in der Betriebswirtschaftslehre, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, S. 2-7
- Becker, Fred G.* (2006): Führung von Familienunternehmen – zwischen Familien- und Fremdmanagement, in: Böllhoff, Christian (Hrsg.): Spitzenleistung in Familienunternehmen/ein Managementhandbuch, S. 31-46, Stuttgart: Poeschel
- Behrends, Thomas* (2007): Anreizstrukturen im Mittelstand – ein empirischer Vergleich zwischen KMU und Großunternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 21-52

- Behrens-Ramberg, Wolfgang* (1985): Steuerliche Anreize bei innovativen Investitionen kleiner und mittlerer Industrieunternehmen unter vergleichender Berücksichtigung nichtsteuerlicher Hilfen, Stuttgart: Poeschel
- Behringer, Stefan* (2012): Unternehmensbewertung der Mittel- und Kleinbetriebe. Betriebswirtschaftliche Verfahrensweisen, 5. Aufl., Berlin: Schmidt
- Bender, Timo* (2002): Verlustverrechnungsbeschränkungen im EStG – Ein systematischer Verbesserungsvorschlag, Frankfurt am Main: Lang
- Bengel, Manfred* (2008): Unternehmen vererben – Rechtliche Strategien für die geregelte Unternehmensnachfolge, in: Rödl, Christian; Scheffler, Wolfram; Winter, Michael (Hrsg.): Internationale Familienunternehmen, zugl. Festschrift für Bernd Rödl zum 65. Geburtstag, S. 225-245, München: Beck
- Berens, Wolfgang; Bolte, Daniel; Hoffjan, Andreas* (2004): Controlling im Rahmen der internationalen Steuerplanung, in: Controlling, S. 537-544
- Betz, Stefan* (2007): Stichwort Standortplanung, in: Köhler, Richard; Küpper, Hans-Ulrich; Pfingsten, Andreas (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart: Schäfer Poeschel, Sp. 1660-1669
- Beyer, Horst-Tilo* (1970): Theoretische und praktische Betriebswirtschaftslehre als Einheit, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 121-127
- Biber, Renate* (2009): Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften – Aspekte des § 35 EStG, in: Der Ertragsteuerberater, S. 74-75
- Biemann, Torsten* (2009): Logik und Kritik des Hypothesentests, in: Albers, Sönke et al. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 3. Aufl., S. 205-220, Wiesbaden: Gabler
- Birk, Dieter* (2010): Steuerrecht, 13. Aufl., Heidelberg: C. F. Müller
- Blasch, Frank* (2008): Steuerreform und Unternehmensentscheidungen – Eine empirische Analyse der deutschen steuerpolitik mit besonderem Schwerpunkt auf die Steuerreform 2000, zugl. Diss. Univ. Frankfurt am Main 2007, Frankfurt am Main: Peter Lang
- Blaufus, Kay et al.* (2010): Die gefühlte Steuerbelastung des Einkommens – Eine empirische Analyse für Erwerbstätige in Deutschland, in: Steuern und Wirtschaft, S. 337-345

- Blaufus, Kay; Hundsdoerfer, Jochen; Ortlieb, Renate* (2009): Non scholae, sed fisco discimus? Ein Experiment zum Einfluss der Steuervereinfachung auf die Nachfrage nach Steuerberatung, Diskussionsbeitrag Nr. 67 zur Quantitativen Steuerlehre, zugleich Beitrag zur Festschrift für Franz W. Wagner zum 65. Geburtstag, Arqus Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
- Blum, Andreas* (2008): Wann lohnt sich die Thesaurierungsbesteuerung für Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008?, in: Betriebs-Berater, S. 322-326
- Bortz, Jürgen* (2010): Statistik für Human- und Sozialwissenschaftler, 7. Aufl., Berlin: Springer
- Bortz, Jürgen; Döring, Nicola* (2009): Forschungsmethoden und Evaluation für Human- und Sozialwissenschaftler, 4. Aufl., Berlin: Springer
- Böhler, Heymo* (2004): Marktforschung, 3. Aufl., Stuttgart: Kohlhammer
- Börner, Christoph; Grichnik, Dietmar; Reize, Frank* (2010): Finanzierungsentscheidungen mittelständischer Unternehmer – Einflussfaktoren der Fremdfinanzierung deutscher KMU, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung, S. 227-250
- Braunnagel, Ralf* (2010): Bedeutung, Entstehung und Wirkung steuerlicher Verluste, in: Lüdicke, Jürgen; Kempf, Andreas; Brink, Thomas (Hrsg.): Verluste im Steuerrecht, S. 22-29, Baden-Baden: Nomos
- Brähler, Gernot* (2008): Statische vs. Dynamische Steuerbelastungsvergleiche – Vorteilhaftigkeitsüberlegungen anhand einer empirischen Untersuchung der Steuergesetzgebung in Deutschland, in: Die Betriebswirtschaft, S. 654-670
- Bräuer, Helmut* (2008): Plädoyer gegen die Verpflichtung von KMU zur Rechnungslegung nach IFRS, in: Steuer Consultant, S. 39-41
- Breithecker, Volker* (2008): BilMoG – Überblick über die Änderungen einzelabschlussrelevanter Vorschriften und Auflistung der Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips, in: Schmiel, Ute; Breithecker, Volker (Hrsg.): Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, S. 1-30, Berlin: Schmidt
- Breithecker, Volker* (2007a): § 10d EStG Verlustabzug, in: Breithecker, Volker; Förster Guido; Förster, Ursula; Klapdor, Ralf (Hrsg.): UntStRefG – Unternehmenssteuerreformgesetz, Kommentar, Berlin: Schmidt, S. 142-144

- Breithecker, Volker* (2007b): § 34a EStG Begünstigung nicht entnommener Gewinne, in: Breithecker, Volker; Förster Guido; Förster, Ursula; Klapdor, Ralf (Hrsg.): UntStRefG – Unternehmensteuerreformgesetz, Kommentar, Berlin: Schmidt, S. 218-235
- Breithecker, Volker* (2004): Steuerliches Verfahrensrecht in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 3. Aufl., Duisburg: Universität Duisburg-Essen
- Breithecker, Volker* (2002): Das Besteuerungsverfahren als Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Steuer und Studium, S. 326-335
- Breithecker, Volker; Garden, Christian; Thönnies, Marco* (2007): Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, in: Deutsches Steuerrecht, S. 361-367
- Breithecker, Volker; Schmiel, Ute* (2003): Steuerbilanz und Vermögensaufstellung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Bielefeld: Schmidt
- Breithecker, Volker; Klapdor, Ralf; Pässe, Jens* (2002): Modelle zur Steuerbilanzpolitik – Theorie ohne praktische Anwendung?, in: Steuer und Wirtschaft, S. 36-47
- Breithecker, Volker; Klapdor, Ralf; Zisowski, Ute* (2001): Unternehmenssteuerreform – Auswirkungen und Gestaltungshinweise – mit dem Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes, Bielefeld: Schmidt
- Broer, Michael; Dwenger, Nadja* (2009): Die kurzfristigen Steuereffekte der „Thesaurierungsbegünstigung“ – eine mikrofundierte Analyse, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 422-437
- Brödel, Rainer* (2006): Stichwort Weiterbildung, in: Kaiser, Franz-Josef; Pätzold, Günter (Hrsg.): Wörterbuch Berufs- und Wirtschaftspädagogik, 2. Aufl., S. 475, Bad Heilbrunn: Klinkhardt
- Bronner, Rolf* (1992): Komplexität, in: Frese, Erich (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Sp. 1121-1130, Stuttgart: Poeschel
- Brosius, Felix* (2011): SPSS 19, Heidelberg u.a.: mitp
- Bruschke, Gerhard* (2008): Der „neue“ Investitionsabzugsbetrag, in: Deutsche Steuerzeitung, S. 204-209
- Buer, Jürgen van; Niederhaus, Constanze* (2010): Kommunikation und Interaktion in berufs- und wirtschaftspädagogischen Kontexten, in: Nickolaus, Reinhold et al. (Hrsg.): Handbuch Berufs- und Wirtschaftspädagogik, S. 101-112, Bad Heilbrunn: Klinkhardt

- Busse von Colbe, Walter* (1976): Stichwort: Betriebsgröße und Unternehmensgröße, in: Grochla, Erwin (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Sp. 556-579, 4. Aufl., Stuttgart: Poeschel
- Chmielewicz, Klaus* (1970): Die Formalstruktur der Entscheidung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 239-268
- Christophersen, Timo; Grape, Christian* (2009): Die Erfassung latenter Konstrukte mit Hilfe formativer und reflektiver Messmodelle, in: Albers, Sönke et al. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 3. Aufl., S. 103-118, Wiesbaden: Gabler
- Clasen, Jan P.* (1992): Kleine und mittlere Unternehmen (KMU) im Krisenfall. Ein unternehmerorientiertes Konzept des Turnaround Managements als Option der Krisenbewältigung, zugl. Diss. Univ. St. Gallen, Bamberg: Difo-Druck
- Cleff, Thomas* (2011): Deskriptive Statistik und moderne Datenanalyse. Eine computergestützte Einführung mit Excel, SPSS und STATA, 2. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Coase, Ronald Harry* (1988): The Nature of the firm, in: Coase, Ronald Harry (Hrsg.): The firm, the market and the law, S. 33-55, Chicago: The University of Chicago Press
- Crezelius, Georg* (2009): Unternehmenserbrecht, 2. Aufl., München: Beck
- De, Dennis A.* (2005): Entrepreneurship. Gründung und Wachstum von kleinen und mittleren Unternehmen, München: Pearson Studium
- Diekmann, Andreas* (2012): Empirische Sozialforschung – Grundlagen, Methoden, Anwendungen, 6. Aufl., Hamburg: Rowohlt
- Dinkelbach, Andreas* (2012): Ertragsteuern, 5. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Dobischat, Rolf; Husemann, Rudolf* (2010): Berufliche Weiterbildung, in: Nickolaus, Reinhold et al. (Hrsg.): Handbuch Berufs- und Wirtschaftspädagogik, S. 337-342, Bad Heilbrunn: Klinkhardt
- Dörfler, Harald; Graf, Roland W.; Reichl, Alexander* (2007): Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, in: Deutsches Steuerrecht, S. 643-652
- Döring, Thomas* (2005): Steuerhinterziehung und Steuermoral in ökonomischer Sicht, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, S. 173-178

- Dröge, Raimund* (2006): Zertifizierung und Standardisierung in der beruflichen Bildung Deutschlands, in: Clement, Ute; Le Mouillour, Isabelle; Walter, Matthias (Hrsg.): Standardisierung und Zertifizierung beruflicher Qualifikationen in Europa, S.183-195, Bielefeld: Bertelsmann
- Eckey, Hans-Friedrich; Türck, Matthias* (2006): Statistische Signifikanz (p-Wert), in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, S. 415-418
- Eichfelder, Sebastian* (2010): Folgekosten der Besteuerung aus entscheidungstheoretischer Perspektive, zugl. Diss. Univ. Berlin, Berlin: Nürnberger Steuergespräche e.V.
- Eisenach, Manfred* (1974): Entscheidungsorientierte Steuerplanung. Grundlagen, Instrumente und Konzept zur Planung der Steuerbelastung der Unternehmung mittels dynamischer Teilsteuerverrechnung, Wiesbaden: Gabler
- Eisenführ, Franz; Weber, Martin; Langer, Thomas* (2010): Rationales Entscheiden, 5. Aufl., Berlin, Heidelberg: Springer
- Elschen, Rainer* (1991): Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, in: Steuer und Wirtschaft, S. 99-115
- Erlei, Mathias; Leschke, Martin; Sauerland, Dirk* (2007): Neue Institutionenökonomik, 2. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel
- Fahrmeir, Ludwig; Kneib, Thomas; Lang, Stefan* (2009): Regression, Methoden und Anwendungen, 2. Aufl., Berlin: Springer
- Federmann, Rudolf* (1996): Über Steuermanagement und Steuermanager(innen), in: Steuern und Wirtschaft, S. 237-247
- Fink, Christian; Reuther, Frank* (2010): Bilanzpolitik als Mittel zur Gestaltung des Jahresabschlusses, in: Fink, Christian; Schultze, Wolfgang; Winkeljohan, Norbert (Hrsg.): Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht, S. 3-26, Stuttgart: Poeschel
- Fischer, Lutz; Schneeloch, Dieter; Sigloch, Jochen* (1980): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung. Gedanken zum 60jährigen "Jubiläum" der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Deutsches Steuerrecht, S. 699-705
- Fischer-Winkelmann, Wolf; Busch, Kai* (2009): Die praktische Anwendung der verschiedenen Unternehmensbewertungsverfahren – empirische Untersuchung im steuerberatenden Berufsstand, 2. spezieller Teil zur Bewertung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), in: Finanz Betrieb, S. 715-726

- Förster, Guido* (2007): § 4h EStG Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke), in: Breithecker, Volker; Förster Guido; Förster, Ursula; Klapdor, Ralf (Hrsg.): UntStRefG – Unternehmensteuerreformgesetz, Kommentar, Berlin: Schmidt, S. 49-96
- Förster, Ursula* (2007a): § 35 EStG Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, in: Breithecker, Volker; Förster Guido; Förster, Ursula; Klapdor, Ralf (Hrsg.): UntStRefG – Unternehmensteuerreformgesetz, Kommentar, Berlin: Schmidt, S. 237-252
- Förster, Ursula* (2007b): Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: Der Betrieb, S. 760-764
- Franke, Winfried* (1980): Zur Fixkostenstruktur betrieblicher Steuerverwaltungskosten. Ansätze zur Senkung mittelbarer Steuerbelastungen, Berlin: Schmidt
- Freidank, Carl-Christian* (1996): Ansatzpunkte für die Entwicklung eines Steuer-Controlling, in: Controlling, S. 148-155
- Freund, Werner* (2000): Familieninterne Unternehmensnachfolge – Erfolgs und Risikofaktoren, zugl. Diss. Univ. Vallendar 1999, Wiesbaden: Gabler
- Frey, Dieter; Brandstätter, Veronika; Schuster, Beate* (1994): Das ökonomische Modell aus psychologischer Sicht, in: Smekal, Christian; Theurl, Engelbert (Hrsg.): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, S. 65-106, Baden Baden: Nomos
- Fröhlich, Erwin A.; Pichler, Johannes Hanns* (1988): Werte und Typen mittelständischer Unternehmer, Berlin: Duncker & Humblot
- Fülbier, Rolf Uwe* (2004): Wissenschaftstheorie und Betriebswirtschaftslehre, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, S. 266-271
- Gabele, Eduard* (1990): Konzeptionelle Überlegungen zur Unternehmensberatung in kleinen und mittleren Betrieben, in: Internationales Gewerbearchiv – Zeitschrift für Klein- und Mittelunternehmen, S. 47-61
- Gadenne, Volker* (1984): Theorie und Erfahrung in der psychologischen Forschung, Tübingen: Mohr
- Gajo, Marianne* (2009): Studie zur Bankbeziehung kleiner Mittelständler, in: GmbH-Rundschau, Report S. R219
- Galléri, Petra; Kanning, Uwe Peter* (2007): Kommunikation und Interaktion, in: Schuller, Heinz; Sonntag, Karlheinz (Hrsg.): Handbuch der Arbeits- und Organisationspsychologie, S. 331-338, Göttingen u.a.: Hogrefe

- Georgi, Andreas* (1994): Steuern in der Investitionsplanung – Eine Analyse der Entscheidungsrelevanz von Ertrag- und Substanzsteuern, 2. Aufl., Hamburg: Steuer und Wirtschaftsverlag
- Gigerenzer, Gerd* (2007): Bauchentscheidungen – Die Intelligenz des Unbewussten und die Macht der Intuition, 6. Aufl., München: Bertelsmann
- Gintrowski, Georg; Marettek, Alexander* (1972): Bemerkungen zu Entscheidungsmodellen für die betriebliche Steuerfinanzpolitik, in: Steuern und Wirtschaft, S. 231-238
- Gläser, Jochen; Laudel, Grit* (2010): Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse, 4. Aufl., Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften
- Gleißner, Werner* (2003): Die Psychologie unternehmerischer Entscheidungen, in: Wirtschaftspsychologie aktuell, S. 69-74
- Glejser, H.* (1969): A new Test for Heteroskedasticity, in: Journal of the American Statistical Association, S. 316-323
- Glieden, Patricia* (1997): Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen – Eine Paneluntersuchung, zugl. Diss. Univ. Kiel 1996, Lohmar: Eul
- Glorius-Rose, Cornelia* (2005): Gestaltungsmissbrauch und Steuerberatung. Die Bedeutung der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO und anderer allgemeiner Regeln zur Verhinderung von Steuerumgehungen für die Steuerberatung, Berlin: Schmidt
- Goeke, Manfred* (2008): Der deutsche Mittelstand – Herzstück der deutschen Wirtschaft, in: Goeke, Manfred (Hrsg.): Praxishandbuch Mittelstandsfinanzierung, Wiesbaden: Gabler
- Göbel, Elisabeth* (2002): Neue Institutionenökonomik – Konzeption und betriebswirtschaftliche Anwendungen, Stuttgart: Lucius & Lucius
- Götze, Uwe* (2002): Stichwort Standortplanung, in: Küpper, Hans-Ulrich; Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling. Sp. 1819-1828, 4. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel
- Götze, Uwe* (1997): Stichwort Standort, in: Bloech, Jürgen; Gösta B. Ihde (Hrsg.): Vahlens großes Logistiklexikon, S. 981, München: Vahlen,
- Grabow, Busso; Henckel, Dietrich; Hollbach-Grömig, Beate* (1995): Weiche Standortfaktoren, Schriften des Deutschen Instituts für Urbanistik, Band 89; Stuttgart, Berlin, Köln: Kohlhammer

- Gragert, Katja; Wißborn, Jan-Peter* (2009): Änderung im Anwendungsschreiben – Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 1980-1984
- Gratz, Kurt* (1982): Grundprobleme individueller und kollektiver Steuerplanung. Anwendungsbereiche und Lösungsverfahren unternehmerischer Steuergestaltung, Berlin: Schmidt
- Grefe, Cord* (2011): Unternehmenssteuern, 14. Aufl., Herne: NWB
- Greving, Bert* (2009): Messen und Skalieren von Sachverhalten, in: Albers, Sönke et al. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 3. Aufl., S. 65-78, Wiesbaden: Gabler
- Gritsch, Richard* (2006): Der Mittelstand bewegt sich – Akzeptanz von Private Equity wächst, in: Venture Capital Magazin, S. 10-14
- Grunow, Hans-Werner; Figgener, Stefanus* (2006): Handbuch moderne Unternehmensfinanzierung – Strategien zur Kapitalbeschaffung und Bilanzoptimierung, Berlin, Heidelberg: Springer
- Grupp, Wolfgang* (2007): Prinzip Verantwortung, in: Steuerberater-Magazin, S. 16-21
- Günzel, Dieter* (1975): Das betriebswirtschaftliche Größenproblem kleiner und mittlerer industrieller Unternehmen, Göttingen: Schwartz
- Güthoff, Judith* (1995): Qualität komplexer Dienstleistungen – Konzeption und empirische Analyse der Wahrnehmungsdimensionen, zugl. Diss. Univ. Rostock 1995, Wiesbaden: Gabler
- Haberstock, Lothar* (1984a): Die steuerliche Planung der internationalen Unternehmung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 260-278
- Haberstock, Lothar* (1984b): Der Einfluß der Besteuerung auf Rechtsform und Standort, 2. Aufl., Hamburg: Steuer- und Wirtschaftsverlag
- Haberstock, Lothar* (1984c): Quo vadis, Steuerbilanzpolitik?, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung, S. 464-482
- Haberstock, Lothar; Breithecker, Volker* (2010) Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 15. Aufl., Berlin: Schmidt
- Hallerbach, Dorothee* (2009): Anwendungsschreiben zur Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, in: Steuern und Bilanzen, S. 390-394

- Hamer, Eberhard* (2006): Volkswirtschaftliche Bedeutung von Klein- und Mittelbetrieben, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe. Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung, 4. Aufl., Berlin, S. 25-49, Berlin: Schmidt
- Hamer, Eberhard; Nottbohm, Klaus* (1984): Mittelstand, Träger der Marktwirtschaft. Festschrift für Klaus Nottbohm, Minden: Philler
- Hansmann, Karl-Werner* (2006): Industrielles Management, 8. Aufl., München, Wien: Oldenbourg
- Hansmann, Karl-Werner; Höck, Michael; Ringle, Christian Marc* (2003): Finanzierung Mittelstand 2003 – Eine empirische Untersuchung, Arbeitspapier Industrielles Management Nr. 11, Hamburg: Universität Hamburg
- Harle, Georg* (2008): Die Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Rechtsformen, in: Betriebs-Berater, S. 2151-2166
- Hartung, Joachim* (2009): Statistik, 15. Aufl., München: Oldenbourg
- Haunschild, Ljuba* (2008): Wie Familienunternehmen finanzieren – Ergebnisse des BDI Mittelstandpanels 2007, in: Unternehmeredition „Mittelstandsfinanzierung 2008“, S. 62-66
- Haunschild, Ljuba; Tchouvakhina, Margarita; Werner, Arndt* (2010): Unternehmensnachfolge im Mittelstand: Investitionsverhalten, Finanzierung und Unternehmensentwicklung, Frankfurt am Main: KfW-Research der KfW-Bankengruppe
- Haupt, Heiko* (2010): Aktuelle Chancen und Risiken bei der Investitionszulage, in: Rautenberg, Günter (Hrsg.): Unternehmen zwischen Investitionsförderung und neuen steuerlichen Belastungen, S. 53-80, Stuttgart: Boorberg
- Hausch, Kerstin* (2004): Corporate Governance im deutschen Mittelstand, zugl. Diss. Univ. Lüneburg 2003, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag
- Hauser, Hans-Eduard; Kay, Rosemarie* (2010): Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2010 bis 2014 – Schätzung mit weiterentwickeltem Verfahren, Ifm-Materialien Nr. 198, Institut für Mittelstandsforschung Bonn: Bonn
- Hebig, Michael* (1986): Steuerlicher Beratungsbedarf und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: Der Steuerberater, S. 1-9
- Hebig, Michael* (1984): Steuerabteilung und Steuerberatung in der Großunternehmung. Eine empirische Untersuchung, Berlin: E. Schmidt

- Hechtner, Frank* (2009): Kritische Anmerkungen zum BMF-Schreiben: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG: Gesetzesänderung per Verwaltungsanweisung?, in: Betriebs-Berater, S. 1556-1563
- Hechtner, Frank; Hundsdoerfer, Jochen; Sielaff, Christian* (2011): Progressionseffekte und Varianten zur optimalen Steuerplanung bei der Thesaurierungsbegünstigung – Eine Abweichungsanalyse, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung, S. 214-239
- Heftfleisch, Hans-Günter* (1970): Besteuerung und Unternehmensorganisation, zugl. Diss. Univ. Frankfurt am Main 1970, Frankfurt a. M., Zürich: Deutsch
- Heigl, Anton* (1971): Bedingungen der unternehmerischen Steuerplanung, in: Steuer und Wirtschaft, S. 127-138
- Heinen, Edmund* (1992): Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Heinen, Edmund* (1991): Industriebetriebslehre. Entscheidungen im Industriebetrieb, 9. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Heinen, Edmund* (1976): Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 3. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Heinen, Edmund* (1969): Zum Wissenschaftsprogramm der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 207-220
- Heinhold, Michael* (1982): Ein Ansatz zur simultanen Planung von Gewinnausweis, Gewinnausschüttung und Wiedereinlage, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 846-861
- Heinhold, Michael* (1979): Betriebliche Steuerplanung mit quantitativen Methoden, München: Florentz
- Herzig, Norbert* (2000): Praktikables Steuerrecht aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Betriebs-Berater, S. 1863-1869
- Herzig, Norbert; Lochmann, Uwe* (2008): Die Zinsschranke im Lichte einer Unternehmensbefragung, in: Der Betrieb, S. 593-602
- Herzig, Norbert; Lochmann, Uwe* (2007): Unternehmensteuerreform 2008 – Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer –, in: Der Betrieb, S. 1037-1044
- Herzig, Norbert; Bohn, Alexander* (2007): Modifizierte Zinsschranke und Unternehmensfinanzierung, in: Der Betrieb, S. 1-10

- Herzig, Norbert; Vera, Antonio* (2001): Einsatz externer Steuerberatung in Großunternehmen. Eine theoretische und empirische Analyse, in: Deutsches Steuerrecht, S. 675-684
- Hey, Johanna* (2007a): Vom Eintreten des Bundesfinanzhofs für mehr Steuerplanungssicherheit – Zugleich Gedenken an Gerd Rose, in: Deutsches Steuerrecht, S. 1-9
- Hey, Johanna* (2007b): Unternehmensteuerreform: Das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt?, in: Deutsches Steuerrecht, S. 925-931
- Hey, Johanna* (2002): Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, zugl. Habil. Univ. Köln, Köln: Schmidt
- Hierl, Susanne; Huber, Steffen* (2008). Rechtsformen und Rechtsformwahl – Recht, Steuern, Beratung, Wiesbaden: Gabler
- Himme, Alexander* (2009): Gütekriterien der Messung: Reliabilität, Validität und Generalisierbarkeit, in: Albers, Sönke et al. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 3. Aufl., S. 485-500, Wiesbaden: Gabler
- Holdhof, Glenni* (1988): Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen, zugl. Diss. Univ. Kiel 1987, Stuttgart: Poeschel
- Holt, Britta* (2001): Besteuerung und unternehmerische Entscheidungsprozesse. Integration, Organisation und situative Faktoren, zugl. Diss. Univ. Essen 2000, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag
- Hölscher, Reinhold* (2010): Investition, Finanzierung und Steuern, München: Oldenbourg
- Holzappel, Andreas* (1994): Grundprobleme kollektiver Steuerplanung, zugl. Diss. Univ. Regensburg 1993, Frankfurt am Main u.a.: Lang
- Homburg, Christian* (2012): Marketingmanagement, 4. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Homburg, Christian* (2007a): Betriebswirtschaftslehre als empirische Wissenschaft – Bestandsaufnahme und Empfehlungen, in: Gerum, Elmar; Schreyögg, Georg (Hrsg.): Zukunft der Betriebswirtschaftslehre, S. 27-60, Düsseldorf: Verlagsgruppe Handelsblatt
- Homburg, Christian* (2007b): Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, in: Finanz-Rundschau, S. 717-764

- Homburg, Christian* (2000): Quantitative Betriebswirtschaftslehre – Entscheidungsunterstützung durch Modelle, 3. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Homburg, Christian; Krohmer, Harley* (2008): Der Prozess der Marktforschung: Festlegung der Datenerhebungsmethode, Stichprobenbildung und Fragebogengestaltung, in: Hermann, Andreas; Homburg, Christian; Klarmann, Martin (Hrsg.): Handbuch Marktforschung, 3. Aufl., S. 21-51, Wiesbaden: Gabler
- Homburg, Christian; Kebbel, Phoebe* (2001): Komplexität als Determinante der Qualitätswahrnehmung von Dienstleistungen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 478-498
- Homburg, Christian; Giering, Annette* (1996): Konzeptualisierung und Operationalisierung komplexer Konstrukte – Ein Leitfaden für die Marketingforschung, in: Marketing ZFP – Journal of Research and Management, S. 5-24
- Homburg, Stefan; Houben, Henriette; Maiterth, Ralf* (2008): Optimale Eigenfinanzierung der Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008/2009, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 29-47
- Homburg, Stefan; Houben, Henriette; Maiterth, Ralf* (2007): Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: Die Wirtschaftsprüfung, S. 376-381
- Horváth, Péter* (2011): Controlling, 12. Aufl., München: Vahlen
- Huber, Steffen et al.* (2010): Unternehmensnachfolge in Familienunternehmen, in: Schröder, Michael; Westerheide, Peter (Hrsg.): Wirtschaftliche und gesellschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen, Schriftenreihe des ZEW – Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim, Band 97, S. 133-175, Baden-Baden: Nomos
- Hundsdoerfer, Jochen* (1999): Instrumente der Standortförderung im Vergleich: Ein Plädoyer für (steuerpflichtige) Investitionszuschüsse, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 379-400
- Hundsdoerfer, Jochen* (1996): Die Steuerhinterziehung und ihre Integration in betriebswirtschaftliche Entscheidungsmodelle, Köln: Verlag für Betriebswirtschaft und Steuern
- Hundsdoerfer, Jochen; Kiesewetter, Dirk; Sureth, Caren* (2008): Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 61-139

- Hüsing, Silke* (2007): Primärerhebungen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre am Beispiel der Grenzbelastung von Arbeitnehmern, in: *Steuern und Wirtschaft*, S. 343-354
- Hüsing, Silke* (1999): Subjektive Steuerwirkungen und ihre Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Ein interdisziplinärer Ansatz, zugl. Diss. Univ. Augsburg 1998, Berlin: Duncker und Humblot
- Hütter, Manfred; Schwarting, Ulf* (2008): Exploratorische Faktorenanalyse, in: Herrmann, Andreas; Homburg, Christian; Klarmann, Martin (Hrsg.): *Handbuch Marktforschung*, 3. Aufl., S. 241-270, Wiesbaden: Gabler
- Jacobs, Otto* (2004): Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Steuern und Wirtschaft*, S. 251-259
- Jacobsen, Hendrik* (2009): Die Suche nach steuerlicher Gestaltung, in: *Finanzrundschau*, S. 162-173
- Jansen, Harald* (2010): Investitionsförderung durch die Bilanzierung nach BilMog?, in: Rautenberg, Günter (Hrsg.): *Unternehmen zwischen Investitionsförderung und neuen steuerlichen Belastungen*, S. 19-40, Stuttgart: Boorberg
- Jany, Hubert* (1986): Die Bedeutung der steuerlichen Berater, insbesondere der steuerberatenden Berufe für mittelständische Gewerbebetriebe, zugl. Diss. Univ. Köln 1985, Lohmar: Eul
- Jost, Peter* (2001): Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart: Poeschel
- Jungermann, Helmut; Pfister, Hans-Rüdiger; Fischer, Katrin* (2010): *Die Psychologie der Entscheidung*, 3. Aufl., Heidelberg: Spektrum
- Kahle, Egbert* (2001): *Betriebliche Entscheidungen*, 6. Aufl., München, Wien: Oldenbourg
- Kahle, Egbert* (1973): Betriebswirtschaftliches Problemlösungsverhalten, zugl. Diss. Univ. Göttingen 1973, Wiesbaden: Gabler
- Kaiser, Henry F.* (1974): An Index of Factorial Simplicity, in: *Psychometrika*, S. 31-36
- Kaligin, Thomas* (2009): Investitionszuschüsse nach dem Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ (in der Fassung des 6. Rahmenplanes), in: *Betriebs-Berater*, S. 524-531
- Kals, Elisabeth; Gallenmüller-Roschmann, Jutta* (2011): *Arbeits- und Organisationspsychologie*, 2. Aufl., Weinheim, Basel: Beltz

- Kappler, Rainer* (2000): Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts. Theorie und Empirie, Bonn, Berlin: Stollfuß
- Kaya, Maria; Himme, Alexander* (2009): Möglichkeiten der Stichprobenbildung, in: Albers, Sönke et al. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 3. Aufl., S. 79-88, Wiesbaden: Gabler
- Kayser, Gunter* (2004): Bürokratiekosten kleiner und mittlerer Unternehmen, Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 105, Wiesbaden: Gabler
- Kerkhoff, E.; Ballarini, Klaus; Keese, Detlef* (2004): Generationswechsel in mittelständischen Unternehmen, Karlsruhe: von Loeper
- Kessler, Wolfgang; Pfuhl, Andreas; Grether, Bianca* (2011): Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in der steuerlichen (Beratungs-Praxis), in: Der Betrieb, S. 185-188
- Kesting, Peter* (2003): Handlungsalternativen – Eine Untersuchung über die Gestalt und Gestaltung ökonomischer Entscheidungsprobleme, Marburg: Metropolis
- Kirchgässner, Gebhard* (2008): Homo Oeconomicus, 3. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck
- Kirsch, Werner* (1998): Die Handhabung von Entscheidungsproblemen, 5. Aufl., München: Kirsch
- Klapdor, Ralf* (2007a): § 8 GewStG Hinzurechnungen, in: Breithecker, Volker; Förster Guido; Förster, Ursula; Klapdor, Ralf (Hrsg.): UntStRefG – Unternehmenssteuerreformgesetz, Kommentar, Berlin: Schmidt, S. 475-493
- Klapdor, Ralf* (2007b): § 7g EStG Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, in: Breithecker, Volker; Förster Guido; Förster, Ursula; Klapdor, Ralf (Hrsg.): UntStRefG – Unternehmenssteuerreformgesetz, Kommentar, Berlin: Schmidt, S. 116-134
- Klapdor, Ralf* (2007c): Steuerplanung durch KMU in Zeiten der Globalisierung, in: Meyer, Jörn-Axel (Hrsg.): Planung in kleinen und mittleren Unternehmen, Reihe: Kleine und mittlere Unternehmen, Band 8, S. 225-239, Lohmar: Eul
- Klees, Sascha; Veldhues, Bernhard* (2008): Ausgewählte Ergebnisse für kleine und mittlere Unternehmen in Deutschland 2005, in: Wirtschaft und Statistik, S. 225-241

- Klein, Franz* (1987): Unstetes Steuerrecht – Unternehmerdisposition im Spannungsfeld von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung, Augsburger Universitätsreden 10, Augsburg: Universität Augsburg
- Klein, Franz/Gersch, Eva-Maria* (2009): Kommentierung des § 3 der Abgabenordnung, in: Klein, Franz (Hrsg.): Kommentar zur Abgabenordnung, 10. Aufl., München: Beck
- Klein, Sabine B.* (2004): KMU und Familienunternehmen, in: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, S. 153-173
- Klein, Sabine B.* (2010): Familienunternehmen, 3. Aufl., Wiesbaden: Eul
- Knirsch, Deborah; Schanz, Sebastian* (2008): Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 1231-1250
- Koch, Lambert; Berg, Holger* (2007): Die Bedeutung des Unternehmers bei der Unternehmensnachfolge, in: Wirtschaftsstudium, S. 344-348
- Köhler, Stefan* (2007): Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, in: Deutsches Steuerrecht, S. 597-604
- König, Rolf; Maßbaum, Alexandra; Sureth, Caren* (2011): Besteuerung und Rechtsformwahl, 5. Aufl., Herne: NWB
- König, Rolf; Wosnitza, Michael* (2004): Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, Heidelberg: Physica
- Korezkij, Leonid* (2008): Der neue § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG: Ein „Nichtanwendungsgesetz“ oder eine gesetzgeberische Panne?, in: Deutsches Steuerrecht, S. 491-495
- Koropp, Christian; Grichnik, Dietmar* (2007): Nachfolgeentscheidung im Familienunternehmen, in: Wirtschaftliches Studium, S. 295-302
- Körner, Martin; Strotmann, Harald* (2006): Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Regelverstoß durch Steuerhinterziehung, Tübingen: Institut für Angewandte Wirtschaftsforschung e.V.
- Kosiol, Erich* (1975): Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Hamburg: Rowohlt
- Kowatsch, Barbara* (2007): Private Equity für bestehende KMU – Chancen und Risiken unter gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten, zugl. Diss. Universität Klagenfurt, Saarbrücken: C. F. Müller

- Kraft, Cornelia; Kraft, Gerhard* (2009): Grundlagen der Unternehmensbesteuerung – Die wichtigsten Steuerarten und ihr Zusammenwirken, 3. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Kratz, Peter* (1986): Steuerplanung internationaler Unternehmungen; Bern, Stuttgart: Haupt
- Krudewig, Wilhelm* (2009): Investitionszuschüsse: Sie haben ein Wahlrecht: Anschaffungskosten mindern oder als Einnahmen erfassen, in: Bilanz und Buchhaltung, S. 28-34
- Kulosa, Egmont* (2011): § 7g EStG Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe, in: Schmidt, Ludwig (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 30. Aufl., München: Beck
- Kulosa, Egmont* (2008): Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG) nach dem Unternehmensteuerreformgesetz sowie neue Entwicklungen zur Ansparabschreibung, in: Deutsches Steuerrecht, S. 131-136
- Küpper, Hans-Ulrich* (2009): Entscheidungsfreiheit als Grundlage wirtschaftswissenschaftlicher Forschung – Bezüge zwischen Betriebswirtschaftslehre, Ethik und Neurobiologie, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 781-800
- Kußmaul, Heinz* (2010): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 6. Aufl., München: Oldenbourg
- Kußmaul, Heinz* (2008): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl., München: Oldenbourg
- Kußmaul, Heinz* (1995): Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Betriebswirtschaftslehre?, in: Steuern und Wirtschaft, S. 3-14
- Kußmaul, Heinz et al.* (2008): Ausgewählte Anwendungsprobleme der Zinsschranke, in: Betriebs-Berater, S. 135-141
- Lang, Joachim* (2010): Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung, in: Tipke, Klaus; Lang Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 20. Aufl., Köln: Schmidt, S. 45-68
- Lang, Joachim* (2010a): Einkommensteuer, in: Tipke, Klaus; Lang Joachim (Hrsg.): Steuerrecht, 20. Aufl., Köln: Schmidt, S. 233-416
- Lange, Knut Werner* (2005): Corporate Governance in Familienunternehmen, in: Betriebs-Berater, S. 2585-2590
- Laux, Helmut* (2012): Entscheidungstheorie, 8. Aufl., Berlin: Springer

- Letmathe, Peter; Hill, Martin* (2006): Strukturbrüche der Unternehmensnachfolge, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 1113-1138
- Liebermann, Franz* (2003): Unternehmensnachfolge – Eine betriebswirtschaftliche Herausforderung mit volkswirtschaftlicher Bedeutung, Zürich: Amt für Wirtschaft und Arbeit
- Litfin, Thorsten; Teichmann, Maik-Henrik; Clement, Michel* (2000): Beurteilung der Güte von explorativen Faktorenanalysen im Marketing, in: Wirtschaft und Studium, S. 283-286
- Litz, Hans Peter* (2000): Multivariate Statistische Methoden und ihre Anwendung in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, München, Wien: Oldenbourg
- Lombriser, Roman* (2008): Menschlich-soziale Unternehmensführung: Strategischer Vorteil von KMU?, in: Wunderer, Rolf (Hrsg.): Corporate Governance – zur personalen und sozialen Dimension, S. 116-119, Köln: Luchterhand
- Lösel, Christian; Brähler, Gernot; Hackert, Christian* (2009): Die Tipke'sche Steuerzahlertypen – Eine empirische Analyse nach der Q-Methode, in: Steuern und Wirtschaft, S. 221-231
- Lück, Volker; Schult, Eberhard* (2003): Steuerbilanzpolitik, eine Renaissance der Gewinnnivellierung?, in: Steuer- und Studium, S. 314-320
- Lüdicke, Jürgen* (2010): Der Verlust im Steuerrecht, in: Deutsche Steuerzeitung, S. 434-440
- Luhmann, Niklas* (1984): Soziale Systeme, Frankfurt am Main: Suhrkamp
- Luhmann, Niklas* (1980): Komplexität, in: Grochla, Erwin (Hrsg.): Handwörterbuch der Organisation, Sp. 1064-1070, 2. Aufl., Stuttgart: Poeschel
- Lutterbach, Thomas* (2003): Steuerorientierte Planung der Unternehmensnachfolge, Düsseldorf: IDW
- Mackscheidt, Klaus* (1994): Die Entwicklung der Kölner Schule der Finanzpsychologie, in: Smekal, Christian; Theurl, Engelbert (Hrsg.): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, S. 41-63, Baden Baden: Nomos
- Manz, Klaus; Dahmen, Andreas; Hoffmann, Lutz* (2000): Entscheidungstheorie, 2. Aufl., München: Vahlen

- Marcinek, Britta* (2010): Empirische Analyse des steuerlichen Lehrangebotes an deutschen Hochschulen, Diskussionsbeitrag Nr. 353 der Fakultät für Betriebswirtschaftslehre, Mercator School of Management (MSM) der Universität Duisburg Essen, Campus Duisburg
- Marettek, Alexander* (1970): Entscheidungsmodell der betrieblichen Steuerbilanzpolitik- unter Berücksichtigung ihrer Stellung im System der Unternehmenspolitik, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 7-31
- Märk, Stefan; Kraus, Sascha; Peters, Mike* (2010): Der Einfluss der Familie auf den Unternehmer: Eine qualitativ-empirische Untersuchung von Familienunternehmen auf Basis der Stewardship-Theorie, in: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, S. 31-59
- Marner, Bernd; Jaeger, Felix* (1990): Unternehmensberatung und Weiterbildung mittelständischer Unternehmer, Berlin: Schmidt
- Mayer, Horst O.* (2009): Interview und schriftliche Befragung. Entwicklung, Durchführung und Auswertung, 5. Aufl., München: Oldenbourg
- Meyer, Bernd; Ball, Jochen* (2009): (Zweifelshafte) Zweifelsfragen zu § 7g EStG, in: Finanz-Rundschau, S. 641-653
- Meyer, Jörn-Axel* (Hrsg.) (2007): Planung in kleinen und mittleren Unternehmen, Reihe: Kleine und mittlere Unternehmen, Band 8, Lohmar: Eul
- Meyer, Jörn-Axel; Schleus, René; Buchhop, Evamaria* (2007): Trends in der Beratung von KMU, Reihe: Kleine und mittlere Unternehmen, Band 10, Lohmar: Eul
- Meyer, Jörn-Axel; Schleus, René* (2006): Erfahrungen mit der Limited als Rechtsform für KMU, Studie und Praxisberichte, Reader zur Tagung in Berlin am 29.03.2006, Reihe: Kleine und mittlere Unternehmen, Band 8, Lohmar: Eul
- Meyer, Roswitha* (2000): Entscheidungstheorie, 2. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Michels, Rolf* (1982): Steuerliche Wahlrechte. Analyse der außerbilanziellen steuerlichen Wahlrechte (Rechtswahlmöglichkeiten), ihre Zuordnung zu Entscheidungsträgern und Entwicklung von Entscheidungen, Wiesbaden: Gabler
- Mohr, Daniel* (2010): Rechtliche und betriebswirtschaftliche Anforderungen an die Verlustverrechnung im Steuerrecht, in: Lüdicke, Jürgen; Kempf, Andreas; Brink, Thomas (Hrsg.): Verluste im Steuerrecht, S. 30-42, Baden-Baden: Nomos
- Monz, Heribert* (1985): Methodische Entscheidungshilfen der Rechtsformwahlberatung, Bergisch Gladbach, Köln: Eul

- Moser, Hans* (1994): Zur Kritik der Sprache von Gesetzen – Anmerkungen eines Sprachwissenschaftlers, in: Smekal, Christian; Theurl, Engelbert (Hrsg.): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, S. 171-184, Baden Baden: Nomos
- Mugler, Josef* (2005): Grundlagen der BWL der Klein- und Mittelbetriebe, Wien: WUV-Univ.-Verl. (Manual)
- Müller, Christof* (2009): Auswirkungen von „Basel II“ auf die Finanzierung des deutschen Mittelstands, in: Deutsches Steuerrecht, S. 64-70
- Müller, Stefan et al.* (2006): Finanzierung mittelständischer Unternehmen - Selbststrating, Risikocontrolling, Finanzierungsalternativen, München: Vahlen
- Müller-Seubert, Geert* (2008): Mittelstandsfinanzierung im Wandel: Neue Chancen oder neue Risiken?, in: Goeke, Manfred (Hrsg.): Praxishandbuch Mittelstandsfinanzierung, S. 39-48, Wiesbaden: Gabler
- Neu, Norbert; Neumann, Ralf; Neumayer, Jochen* (2005): Mehr Steuerplanungssicherheit für die mittelständische GmbH – ein „Wunschzettel“ an den Gesetzgeber, in: GmbH-Rundschau, S. 24-39
- Neus, Werner* (2011): Einführung in die Betriebswirtschaftslehre aus institutionenökonomischer Sicht, 7. Aufl., Tübingen: Mohr Siebeck
- Niehus, Ulrich; Wilke, Helmuth* (2012): Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 3. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel
- Niehus, Ulrich; Wilke, Helmuth* (2010): Die Besteuerung der Personengesellschaften, 5. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel
- Nolte, Anna* (2001): Mindestbesteuerung – Verlustverrechnung in der Praxis, Herne, Berlin: NWB
- Ohlert, Andreas; Kohlert, Daniel; Linn, Alexander* (2009): Auswirkungen der internationalen Finanzmarktkrise auf KMU, in: Wissenschaftliches Studium, S. 380-383
- Ohmen, Philipp* (2010): Besteuerungsverfahren als Gegenstand ökonomischer Steuerrechtsgestaltung, zugl. Diss. Univ. Duisburg-Essen 2010, Berlin: Schmidt
- Okraß, Jochen* (1973): Zur Praktikabilität des Modells der Steuerbarwertminimierung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 492-510
- Ortmann-Babel, Martina; Zipfl, Lars* (2007): Unternehmensteuerreform 2008 Teil II: Besteuerung von Personengesellschaften insbesondere nach der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung, in: Betriebs-Berater, S. 2205-2217

- Otte, Rolf (1981): Kognitive Determinanten sozialen Verhaltens, zugl. Diss Universität Hildesheim 1981, Hildesheim: Hochschulschrift Universität Hildesheim
- Pasedag, Andreas (2010): Paradoxe Wirkungen der Zinsschranke, in: Corporate Finance, S. 301-311
- Patek, Guido (2008): Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf ausgewählte Entscheidungsfelder der betrieblichen Steuerpolitik, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 443-463
- Paulus, Hans-Jürgen (1978): Ziele, Phasen und organisatorische Probleme steuerlicher Entscheidungen in der Unternehmung, Berlin: E. Schmidt
- Perridon, Louis; Steiner, Manfred; Rathgeber, Andreas (2009): Finanzwirtschaft der Unternehmung, 15. Aufl. München: Vahlen
- Peters, Bettina; Westerheide, Peter (2010): Finanzierung und Finanzierungsprobleme von Familienunternehmen, in: Schröder, Michael; Westerheide, Peter (Hrsg.): Wirtschaftliche und gesellschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen, Schriftenreihe des ZEW – Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim, Band 97, S. 101-131, Baden-Baden: Nomos
- Pfohl, Hans-Christian (2006): Abgrenzung der Klein- und Mittelbetriebe von Großbetrieben, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe. Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung, 4. Aufl., S. 2-24, Berlin: Schmidt
- Pikkemaat, Birgit (2002): Informationsverhalten in komplexen Entscheidungssituationen, zugl. Diss. Univ. Innsbruck 2000, Frankfurt am Main u.a.: Peter Lang
- Porschke, Christine; Witte, Erich (2002): Psychologische Faktoren der Steuergerechtigkeit, in: Witte, Erich (Hrsg.): Sozialpsychologie wirtschaftlicher Prozesse, S. 256-288, Lengerich: Pabst
- Pöllath, Reinhard; Greitemann, Georg; Viskorf, Stephan (2008): Verkauf von Familienunternehmen – Strategie – Steuern – Recht, in: Rödl, Christian; Scheffler, Wolfram; Winter, Michael (Hrsg.): Internationale Familienunternehmen, zugl. Festschrift für Bernd Rödl zum 65. Geburtstag, S. 301-324, München: Beck
- Raffée, Hans (1974): Betriebswirtschaftslehre im Grundstudium der Wirtschaftswissenschaft. Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre. 9. Nachdr. der 1. Aufl., Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht

- Ramb, Bernd-Thomas; Tietzel, Manfred* (1993): Vorwort, in: Ramb, Bernd-Thomas; Tietzel, Manfred (Hrsg.): *Ökonomische Verhaltenstheorie*, S. V-VII, München: Vahlen
- Rahmen, Stephan* (1998): *Besteuerung und Beratung des Kleinbetriebs*, zugl. Diss. Univ. Göttingen 1997, Berlin: Schmidt
- Raithel, Jürgen* (2008): *Quantitative Forschung. Ein Praxiskurs*, 2. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften
- Rebmann, Karin; Tenfelde, Walter; Schlömer, Tobias* (2011): *Berufs- und Wirtschaftspädagogik – Eine Einführung in Strukturbegriffe*, 4. Aufl., Wiesbaden: Springer
- Richter, Rudolf; Furubotn, Eirik* (2010): *Neue Institutionenökonomik*, 4. Aufl., Tübingen: J.C.B. Mohr Siebeck
- Rieger, Sonja* (2011): *Steuerklientelunsicherheit und Investitionsentscheidungen – Eine modelltheoretische und experimentelle Analyse*, zugl. Diss. Univ. Münster 2010, Wiesbaden: Gabler
- Riesenhuber, Felix* (2009): *Großzahlige empirische Forschung*, in: Albers, Sönke et al. (Hrsg.): *Methodik der empirischen Forschung*, 3. Aufl., S. 1-16, Wiesbaden: Gabler
- Rödder, Thomas* (1991): *Gestaltungssuche im Ertragsteuerrecht, Entwicklung von Gestaltungsmöglichkeiten und Gestaltungsbeispiele*, Wiesbaden: Gabler
- Rödder, Thomas* (Hrsg.) (1988a): *Steuerplanungslehre und steuerliche Gestaltungsfindung*, in: *Betriebs Berater*, Beilage 19 zu 34, Heidelberg: Verlag Recht und Wirtschaft GmbH
- Rödder, Thomas* (1988b): *Unternehmenspolitische und im Steuerrecht begründete Grenzen der Steuerplanung*, in: *Finanz-Rundschau*, S. 355-360
- Rödder, Thomas; Stangl, Ingo* (2007): *Zur geplanten Zinsschranke*, in: *Der Betrieb*, S. 479-485
- Röhl, Klaus-Heiner* (2008): *Die Zukunft der Familienunternehmen in Deutschland. Potenziale und Risiken in der globalen Wirtschaft*, Köln: Dt. Inst.-Verl.
- Röhl, Klaus-Heiner* (2005): *Mittelstandspolitik. Eine wirtschaftspolitische Agenda zur Stärkung mittelständischer Unternehmen*, Köln: DIV Dt. Inst.-Verl.

- Rose, Gerd* (2006a): Steuerberatung und Wissenschaft, in: *Rose, Gerd* (Hrsg.): *Steuerberatung und Wissenschaft – Aufsätze aus vier Jahrzehnten*, S. 45-75, Berlin: Schmidt
- Rose, Gerd* (2006b): Was heißt und zu welchem Ende studiert man Steuerwissenschaften?, in: *Rose, Gerd* (Hrsg.): *Steuerberatung und Wissenschaft – Aufsätze aus vier Jahrzehnten*, S. 131-147, Berlin: Schmidt
- Rose, Gerd* (2006c): Vom privaten und öffentlichen Nutzen der Steuerberatung, in: *Rose, Gerd* (Hrsg.): *Steuerberatung und Wissenschaft – Aufsätze aus vier Jahrzehnten*, S. 247-260, Berlin: Schmidt
- Rose, Gerd* (1996): Schwerpunkte der Steuerplanung in der mittelständischen Unternehmung, in: *Mayer, Horst* (Hrsg.): *Problembereiche klein- und mittelständischer Unternehmen*, S. 81-94; Dresden: *Dresdner Beiträge zur Revision und Steuerlehre*
- Rose, Gerd* (1995): *Einführung in den Beruf des Steuerberaters*, 2. Aufl., Köln: Schmidt
- Rose, Gerd* (1992): *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Eine Einführung für Fortgeschrittene*, 3. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Rose, Gerd* (1989): Steuerrechtssprünge und Betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in: *John, Gerd* (Hrsg.): *Besteuerung und Unternehmenspolitik*, Festschrift für Günter Wöhe, S. 289-308, München: Vahlen
- Rose, Gerd* (1986): Steuerliche Wahlrechte als Gegenstände anwendungsorientierter betriebswirtschaftlicher Forschung, in: *Gaugler, Eduard; Meissner, Hans-Günther; Thom, Norbert* (Hrsg.): *Zukunftsaspekte der anwendungsorientierten Betriebswirtschaftslehre*, Festschrift für Erwin Grochla zum 65. Geburtstag, S. 349-362, Stuttgart: Poeschel
- Rose, Gerd* (1985): Der Bundesfinanzhof und die betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in: *Klein, Franz; Vogel, Klaus* (Hrsg.): *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung – Grundfragen – Grundlagen*, Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag, S. 275-289, Bonn: Stollfuß
- Rose, Gerd* (1981): Steuerberatung in den 80er Jahren – Entwicklungstendenzen aus der Sicht des Steuerberatungswissenschaftlers, in: *Hörstmann, Franz; Niemann, Ursula; Rose, Gerd* (Hrsg.): *Steuerberater-Jahrbuch 1980/81*, S. 564-571

- Rose, Gerd* (1980): Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung, in: Hörstmann, Franz (Hrsg.): Steuerberater-Jahrbuch 1979/80, zugl. Bericht über den 31. Fachkongress der Steuerberater des Bundesgebietes, Köln, 29. bis 31. Oktober 1979, S. 49-96, Köln: Schmidt
- Rose, Gerd; Glorius-Rose, Cornelia* (2001): Unternehmen – Rechtsformen und Verbindungen – Ein Überblick aus betriebswirtschaftlicher, rechtlicher und steuerlicher Sicht, 3. Aufl., Köln: Schmidt
- Rose, Gerd; Watrin, Christoph* (2009): Ertragsteuern, 19. Aufl., Berlin: Schmidt
- Rosenstiel von, Lutz; Nerdinger, Friedmann* (2011): Grundlagen der Organisationspsychologie, 7. Aufl., Stuttgart: Poeschel
- Rotfuß, Waldemar; Schmidt, Sandra; Westerheide, Peter* (2010): Definition und quantitative Erfassung von Familienunternehmen, in: Schröder, Michael; Westerheide, Peter (Hrsg.): Wirtschaftliche und gesellschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen, Schriftenreihe des ZEW – Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim, Band 97, S. 35-79, Baden-Baden: Nomos
- Ruckriegel, Karlheinz* (2009): Der Homo oeconomicus – Ein realitätsfernes Konstrukt, in: Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, S. 49-55
- Rümmele, Peter* (1998): Zeitliche und sachliche Abgrenzung von Entscheidungsmodellen in der Steuerplanung, zugl. Diss. Univ. Tübingen 1997, Berlin: Steuer- und Wirtschaftsverlag
- Schachner, Markus; Speckbacher, Gerhard; Wentges, Paul* (2006): Steuerung mittelständischer Unternehmen: Größeneffekte und Einfluss der Eigentums- und Führungsstruktur, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 589-614
- Schanz, Günther* (2009): Wissenschaftsprogramme der Betriebswirtschaftslehre, in: Bea, Franz Xaver; Schweizer, Marcell (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundfragen, 10. Aufl., S. 81-159, Stuttgart: Lucius; UTB
- Scharl, Hans-Peter* (1992): Erfolgsfaktoren der betriebswirtschaftlichen Beratung mittelständischer Unternehmen durch die steuerberatenden Berufe – Analysen und Empfehlungen auf der Grundlage einer empirischen Untersuchung, zugl. Diss. Univ. Passau 1992, Köln: Schmidt
- Schaub, Harald* (1997): Sunk Costs, Rationalität und ökonomische Theorie, zugl. Diss. Techn. Univ. Dresden 1996, Stuttgart: Schäffer-Poeschel

- Scheffler, Wolfram* (2011): Besteuerung von Unternehmen II, 7. Aufl., Heidelberg u.a.: C. F. Müller
- Scheffler, Wolfram* (2010): Besteuerung von Unternehmen III, Heidelberg u.a.: C. F. Müller
- Scheffler, Wolfram* (2012): Besteuerung von Unternehmen I, 12. Aufl., Heidelberg u.a.: C. F. Müller
- Scheffler, Wolfram* (1998): Entwicklungsstand der Modelldiskussion im Bereich der Steuerbilanzpolitik, in: Freidank, Carl-Christian (Hrsg.): Rechnungslegungspolitik: eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht, S. 407-448, Berlin: Springer
- Schendera, Christian* (2010): Clusteranalyse mit SPSS – Mit Faktorenanalyse, München: Oldenbourg
- Schenk, Ralf* (2008): Kritik der steuerrechtlichen Methodenlehre, in: Steuer und Wirtschaft, S. 206-215
- Schiersmann, Christiane; Iller, Carola; Remmele, Heide* (2001): Aktuelle Ergebnisse zur betrieblichen Weiterbildungsforschung, in: Nuissl, Ekkehard; Schiersmann, Christiane; Siebert, Horst (Hrsg.): Literatur- und Forschungsbericht Weiterbildung, wissenschaftliche Halbjahreszeitschrift des Deutschen Instituts für Erwachsenenbildung e.V., S. 8-36
- Schiffers, Joachim* (1997): Teilsysteme einer zukunftsgerichteten Steuerberatung – Steuerplanung, steuerliches Informationssystem und Steuercontrolling, in: Steuern und Wirtschaft, S. 42-50
- Schmiel, Ute* (2012): Entspricht eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip?, in: Schröder, Hendrik; Clausen, Volker; Behr, Andreas (Hrsg.): Essener Beiträge zur empirischen Wirtschaftsforschung, Festschrift für Prof. Dr. Walter Assenmacher, S. 217-236, Wiesbaden: Springer
- Schmiel, Ute* (2011): Benötigen KMU eine nachhaltige Steuerplanung?, in: Meyer, Jörn-Axel (Hrsg.): Nachhaltigkeit in kleinen und mittleren Unternehmen, S. 383-402, Lohmar, Köln: Eul
- Schmiel, Ute* (2010a): § 8c KStG in der Kritik: Ungleichmäßigkeit der Besteuerung durch Verlustverrechnungsbeschränkung beim Mantelkauf und anderen Anteilsübertragungen, in: Betriebs-Berater, S. 151-157

- Schmiel, Ute* (2010b): Steuerbilanzpolitische Strategien für kleine und mittlere Unternehmen, in: Meyer, Jörn-Axel (Hrsg.): Strategien von kleinen und mittleren Unternehmen, S. 451-480, Lohmar u.a.: Eul
- Schmiel, Ute* (2009a): Benötigt die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre empirische Forschung?, in: Scherer, Andreas Georg; Kaufmann, Ina Maria; Patzer, Moritz (Hrsg.): Methoden in der Betriebswirtschaftslehre, S. 149-165, Wiesbaden: Gabler
- Schmiel, Ute* (2009b): Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in der Kritik, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 1193-1214
- Schmiel, Ute* (2008): Lässt sich die Aufrechterhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das BilMoG ökonomisch begründen?, in: Schmiel, Ute; Breithecker, Volker (Hrsg.). Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, S. 333-358, Berlin: Schmidt
- Schmiel, Ute* (2005a): KMU als Untersuchungsgegenstand der Steuerwirkungsanalyse, in: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, S. 21-36
- Schmiel, Ute* (2005b): Werturteilsfreiheit als Postulat für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre?, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaftslehre, S. 525-545
- Schmiel, Ute* (2005c): Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin: Schmidt
- Schmiel, Ute* (2005d): Steuerhinterziehung als Straftatbestand – eine Analyse in wirtschaftsethischer Perspektive, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik, S. 155-172
- Schneck, Ottmar* (2006): Handbuch alternative Finanzierungsformen, Weinheim: Wiley-VCH
- Schneeloch, Dieter* (2012): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 1: Besteuerung, 6. Aufl. München: Vahlen
- Schneeloch, Dieter* (2011): Zum Stand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – Eine kritische Bestandsaufnahme, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 243-260
- Schneeloch, Dieter* (2007): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerrecht. Gedanken zu den Betätigungsgebieten beider Disziplinen und zu ihrem Verhältnis zueinander, in: Wackerbarth, Ulrich; Eisenhardt, Ulrich; Wackerbarth-Vormbaum-Marutschke (Hrsg.): Festschrift für Ulrich Eisenhardt zum 70. Geburtstag, München: Beck, S. 109-123

- Schneeloch, Dieter* (2006): Rechtsformwahl und Rechtsformwechsel mittelständischer Unternehmen – Auswahlkriterien, Steuerplanung, Gestaltungsempfehlungen, 2. Aufl., München: Vahlen
- Schneeloch, Dieter* (2005): Gedanken zum Stand und zum Selbstverständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Siegel, Theodor; Bareis, Peter (Hrsg.): Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, Festschrift für Peter Bareis zum 65. Geburtstag, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, S. 251-274
- Schneider, Holger* (2009): Nachweis und Behandlung von Multikollinearität, in: Albers, Sönke et al. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 3. Aufl., S. 221-236, Wiesbaden: Gabler
- Schneider, Dieter* (2004): Steuervereinfachung durch Rechtsformneutralität?, in: Der Betrieb, S. 1517-1521
- Schneider, Dieter* (2002): Steuerlast und Steuerwirkung. Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, München: Oldenbourg
- Schneider, Dieter* (1997): Geschichte der Betriebswirtschaftslehre, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, S. 490-500
- Schneider, Dieter* (1994a): Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Schneider, Dieter* (1994b): Vom nichtmarginalen Charakter der Steuermoral, in: Smeal, Christian; Theurl, Engelbert (Hrsg.): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, S. 185-211, Baden Baden: Nomos
- Schneider, Dieter* (1992): Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Schnell, Rainer; Hill, Paul B.; Esser, Elke* (2011): Methoden der empirischen Sozialforschung, 9. Aufl., München: Oldenbourg
- Schoenfeld, Armin* (1988): Das Bilanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen in der Rechtsform der GmbH, zugl. Diss. Univ. Augsburg, Augsburg: Universität Augsburg
- Schöning, Stephan; Gatzka, Markus* (2006): Private Equity und Venture Capital: Heuschrecken oder Rettung des deutschen Mittelstands?, in: Das Wirtschaftsstudium, S. 1399-1540
- Schreiber, Ulrich* (2008): Besteuerung der Unternehmen – Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 2. Aufl. Berlin, Heidelberg: Springer

- Schröer, Sanita; Kayser, Gunter* (2006): Beratungsbedarf und Beratungspraxis bei Unternehmensnachfolgen, in: Institut für Mittelstandsforschung Bonn (Hrsg.): Jahrbuch zur Mittelstandsforschung 1/2006, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag
- Schulz von Thun, Friedemann* (2010): Miteinander Reden – Störungen und Klärungen – Allgemeine Psychologie der Kommunikation, 48. Aufl., Reinbeck: Rowohlt
- Schweitzer, Marcell* (2009): Gegenstand und Methoden der Betriebswirtschaftslehre, in: Bea, Franz Xaver; Schweizer, Marcell (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundfragen, 10. Aufl., S. 23-80, Stuttgart: Lucius; UTB
- Schwenk, Anja* (2003): Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts. Empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag
- Schwenker, Burkhard; Spremann, Klaus* (2008): Unternehmerisches Denken zwischen Strategie und Finanzen – Die vier Jahreszeiten der Unternehmung, Berlin, Heidelberg: Springer
- Seibold, Sabine* (2002): Steuerliche Betriebswirtschaftslehre in nationaler und transnationaler Sicht, Bielefeld: Schmidt
- Seifert, Michael* (2007): Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung von kleinen und mittleren Betrieben – Erstmalige Anwendung der Neuregelung durch das UntStRefG 2008, in: Deutsche Steuerzeitung, S. 791-792
- Semrau, Michael* (2003): Das Unternehmertestament, Berlin: Schmidt
- Sertl, Walter* (1989): Klein- und Mittelbetriebe – ein eigenständiges Beratungsfeld, in: Hofmann, Michael; Sertl, Walter (Hrsg.): Ausgewählte Probleme und Entwicklungstendenzen der Unternehmensberatung, Management Consulting I, 2. Aufl., Stuttgart: Kohlhammer
- Sieben, Günter; Schildbach, Thomas* (1994): Betriebswirtschaftliche Entscheidungstheorie, 4. Aufl., Düsseldorf: Werner
- Siebert, Holger* (2009): Notwendigkeit eines Unternehmertestaments, in: Meyer, Uwe; Gemmer, Jürgen; Siebert, Holger (Hrsg.): Erbrecht und Unternehmensnachfolge, S. 55-67, Köln: Eul
- Siegel, Theodor* (1982a): Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg, Wien: Physica

- Siegel, Theodor* (1982b): Zur Integration der Wiedereinlageplanung in die simultane Planung von Gewinnausweis und Ausschüttung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S. 909-922
- Siegle, Werner* (2010): Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter ab 2010, in: Deutsches Steuerrecht, S. 1068-1070
- Singer, Wolf* (2010): Die Intuition ist nicht schlauer als der Verstand, in: Singer, Wolf (Hrsg.): Ein neues Menschenbild? – Gespräche über Hirnforschung, S. 120-123, Frankfurt am Main: Suhrkamp
- Skiera, Bernd; Albers, Sönke* (2008): Regressionsanalyse, in: Hermann, Andreas; Homburg, Christian; Klarmann, Martin (Hrsg.): Handbuch Marktforschung, 3. Aufl., S. 467-497, Wiesbaden: Gabler
- Smekal, Christian; Theurl, Engelbert* (1994): Menschenbilder in der Ökonomie – Ein Streifzug durch den „Stammbaum“ des Homo Oeconomicus, in: Smekal, Christian; Theurl, Engelbert (Hrsg.): Stand und Entwicklung der Finanzpsychologie, S. 15-40, Baden Baden: Nomos
- Spiller, Jörg-Otto* (2005): Woher kommt die Kompliziertheit unseres Steuerrechts?, in: Kirchhof, Paul; Lambsdorff, Otto Graf; Pinkwart, Andreas (Hrsg.): Perspektiven eines modernen Steuerrechts, Festschrift für Hermann Otto Solkms, S. 249-252, Berlin: Schmidt
- Stahl, Heinz K.* (2005): Unternehmer und Manager: Wie gegensätzlich sind die beiden Rollen?, in: Hernsteiner, S. 8-13
- Staud, Natalie* (2009): Anpassung der Corporate Governance an Unternehmensgröße und -struktur, zugl. Diss. Technische Univ. Dortmund 2008, Marburg: Tectrum
- Stäglich, Jörg* (2003): Eigenkapital für den Mittelstand, in: Kniebaum, Jochen; Börner, Christoph (Hrsg.): Neue Finanzierungswege für den Mittelstand – Von der Notwendigkeit zu den Gestaltungsformen, Wiesbaden: Gabler
- Sterchi, Walter* (2005): Steuerplanung KMU. Mit mehr als 500 praxiserprobten Tipps zum Steuern und Kosten sparen, Muri, Bern: Cosmos
- Stobbe, Thomas; Schulz, Peter* (2003): Nachfolgeberatung unter betriebswirtschaftlichen, ertrag- und erbschaftsteuerlichen Aspekten, in: Schmeisser, Wilhelm; Krimphove, Dieter; Nathusius, Klaus (Hrsg.): Handbuch Unternehmensnachfolge, S. 85-116, Stuttgart: Poeschel
- Storz, Peter* (1984): Steuerplanung im Unternehmen mit einem computergestützten Modell, München: Florentz

- Szyperski, Norbert; Winand, Udo* (1980): Grundbegriffe der Unternehmensplanung, Stuttgart: Poeschel
- Szyperski, Norbert; Winand, Udo* (1974): Entscheidungstheorie. Eine Einführung unter besonderer Berücksichtigung spieltheoretischer Konzepte, Stuttgart: Poeschel
- Tecklenburg, Lüder* (1985): Ein mittelstandstaugliches finanzwirtschaftliches Planungssystem, Hamburg: Kovač
- Thiel, Jochen; Sterner, Ingo* (2007): Entlastung der Personenunternehmen durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, in: Der Betrieb, S. 1099-1107.
- Tiedtke, Klaus; Wälzholz, Eckhard* (2009): § 14 ErbStG Berücksichtigung früherer Erwerbe, in: Tiedtke, Klaus (Hrsg.): ErbStG, Kommentar, Berlin: Schmidt, S. 613-625
- Tietzel, Manfred* (1981): Die Rationalitätsannahme in den Wirtschaftswissenschaften, oder: Der homo oeconomicus und seine Verwandten, in: Jürgensen, Harald; Littmann, Konrad; Rose, Klaus (Hrsg.): Jahrbuch für Sozialwissenschaft, S. 115-138, Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht
- Tipke, Klaus* (2000): Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden: Westdeutscher Verlag
- Tipke, Klaus* (1985): Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung, in: Klein, Franz; Vogel, Klaus (Hrsg.): Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung – Grundfragen – Grundlagen, Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag, Bonn: Stollfuß, S. 133-150
- Töpfer, Armin* (2007): Betriebswirtschaftslehre – Anwendungs- und prozessorientierte Grundlagen, 2. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York: Springer
- Tredop, Dietmar* (2008): Weiterbildungs-Controlling – Pädagogische und ökonomische Erkundungen aus konstruktivistisch-systemischer Sicht, zugl. Diss. Univ. Oldenburg 2007, München, Mering: Rainer Hampp
- Treisch, Corinna* (2006): Zum Entstehen einer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Steuer und Wirtschaft, S. 255-265
- Urban, Dieter; Mayerl, Jochen* (2008): Regressionsanalyse: Theorie, Technik und Anwendung, 3. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaft
- Vera, Antonio* (2001a): Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen. Eine empirische Analyse, zugl. Diss. Univ. Köln 2000, Lohmar; Köln: Eul

- Vera, Antonio* (2001b): Das steuerliche Zielsystem einer international tätigen Großunternehmung – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: *Steuer und Wirtschaft*, S. 308-315
- Wacker, Wilhelm H.* (1987): Auswirkungen der steuerlichen Änderungsgeschwindigkeit auf die Unternehmensentscheidungen, in: *Wissenschaftliches Studium*, S. 287-292
- Wacker, Wilhelm H.* (1979): *Steuerplanung im nationalen und transnationalen Unternehmen*, Berlin: Schmidt
- Wagner, Thomas; Fischer, Hardy* (2007): Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, in: *Betriebs-Berater*, S. 1811-1816
- Wagner, Franz W.* (2008): Warum die Umkehrmaßgeblichkeit bisher notwendig war und nun dem Shareholder-Value zum Opfer fällt, in: *Wagner, Franz W.; Schildbach, Thomas; Schneider, Dieter* (Hrsg.): *Private und öffentliche Rechnungslegung, Festschrift für Hannes Streim zum 65. Geburtstag*, S. 387-406, Wiesbaden: Gabeler
- Wagner, Franz W.* (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, in: *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, S. 19-33
- Wagner, Franz W.* (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität - konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: *Steuer und Wirtschaft*, S. 93-108
- Wagner, Franz W.* (2004): Grundfragen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung, in: *Steuern und Wirtschaft*, S. 237-250
- Wagner, Franz W.* (1991): Perspektiven der Steuerberatung: Steuerrechtspflege oder Planung der Steuervermeidung?, in: *Der Betrieb*, S. 1-7
- Wagner, Franz W.* (1986): Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre, in: *Finanzarchiv*, S. 32-54
- Wagner, Franz W.* (1984): Grundfragen und Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, S. 201-221
- Wagner, Franz W.* (1980): Die Integration der Besteuerung in die unternehmerische Planung, in: *Der Betrieb*, S. 553-555
- Wagner, Franz W.* (1974): Zum gegenwärtigen Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Der Betrieb*, S. 393-398

- Wagner, Franz W.; Dirrigl, Hans* (1980): Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart: G. Fischer
- Weber, Wolfgang* (1997): Stichwort Weiterbildung, in: Weber, Wolfgang; Mayrhofer, Wolfgang; Nienhäuser, Werner (Hrsg.): Taschenlexikon Personalwirtschaft, S. 278, Stuttgart: Poeschel
- Wegmann, Jürgen* (2006): Betriebswirtschaftslehre mittelständischer Unternehmen. Praktiker Lehrbuch, München: Oldenbourg
- Wehrheim, Michael* (2009): Einkommensteuer und Steuerwirkungslehre, 3. Aufl., Wiesbaden: Gabler
- Weiber, Rolf; Mühlhaus, Daniel* (2010): Strukturgleichungsmodellierung, Berlin: Springer
- Wellisch, Dietmar; Kroschel, Jörg* (2011): Besteuerung von Erträgen, 2. Aufl., München: Vahlen
- Welsh, John A.; White, Jerry F.* (1981): A small business is not a little big business, in: Harvard Business Review, S. 18-32
- Wendt, Michael* (2010): Neue gesetzliche Regelungen zur Besteuerung von Personenunternehmen, in: Rautenberg, Günter (Hrsg.): Unternehmen zwischen Investitionsförderung und neuen steuerlichen Belastungen, S. 41-51, Stuttgart: Boorberg
- Wesel, Markus* (2010): Corporate Governance im Mittelstand, Anforderungen, Besonderheiten, Umsetzung, Berlin: Schmidt
- Wichert, Silke* (2008): „Fehler“ in § 35 EStG i.d.F. des JStG 2008? Gesetzesbegründung gibt Auslegungshilfe, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 14975-14980
- Wild, Jürgen* (1982): Grundlagen der Unternehmungsplanung, 4. Aufl., Opladen: Westdeutscher Verlag
- Williamson, Oliver E.* (2010): Die ökonomischen Institutionen des Kapitalismus, unveränderter Nachdruck von 1990, Tübingen: Mohr Siebek
- Wilk, Ekkehart* (2007): Unternehmensteuerreform: Wie effizient ist die Begünstigung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen?, in: Deutsche Steuer Zeitung, S. 216-220
- Wittmann, Franz* (1986): Der Einfluss der Steuern auf die Investitionsentscheidungen der Unternehmen. Eine empirische Analyse, Frankfurt a. M.: Campus-Verlag

- Wöhe, Günter* (1988): *Die Steuern des Unternehmens - Das Besteuerungsverfahren*, 6. Aufl., München: Vahlen
- Wöhe, Günter et al.* (2009): *Grundzüge der Unternehmensfinanzierung*, 10. Aufl., München: Vahlen
- Wöhe, Günter; Döring, Ulrich* (2010): *Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 24. Aufl., München: Vahlen
- Wolter, Hans-Jürgen; Hauser, Hans-Eduard* (2001): *Die Bedeutung des Eigentümerunternehmens in Deutschland – Eine Auseinandersetzung mit der qualitativen und quantitativen Definition des Mittelstands*, in: Institut für Mittelstandsforschung Bonn (Hrsg.): *Jahrbuch zur Mittelstandsforschung*, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag, S. 55-77
- Zisowski, Frank; Zisowski, Ute* (1997): *Die Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts für das Steuerrecht*, Diskussionsbeitrag Nr. 245 im Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Duisburg: Gerhard-Mercator-Universität Gesamthochschule Duisburg

Verzeichnis sonstiger Quellen

- Achtleitner, Ann-Kristin* (2002): Mittelstand und Eigenkapital – Alle müssen umdenken, Gastkommentar im Handelsblatt vom 11.07.2002, S. 8
- Achtleitner, Ann-Kristin; Schraml, Stephanie; Kloeckner, Oliver* (2008): Finanzierung von Familienunternehmen – Wie professionell ist die Unternehmensfinanzierung tatsächlich? Herausgegeben vom Center for Entrepreneurial and Financial Studies (CEFS) der technischen Universität München, Alpha Zirkel und Droege & Comp. Financial Advisors, abrufbar unter: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1117971, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- ASU* (2003): Unternehmerische Freiheit durch stabile Finanzen – Leitfaden für eine moderne Mittelstandsfinanzierung, Berlin
- BMBF* (2008): Grund- und Strukturdaten 2007/2008 – Daten zur Bildung in Deutschland, Bundesministerium für Bildung und Forschung (Hrsg.), Bonn, Berlin 2008
- BMBF* (2005a): Grund- und Strukturdaten 2005, Bundesministerium für Bildung und Forschung (Hrsg.), Bonn, Berlin 2005
- BMBF* (2005b): Berichtssystem Weiterbildung IX – Ergebnisse der Repräsentativbefragung zur Weiterbildungssituation in Deutschland, Bonn, Berlin 2005
- BMF* (2011): Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung – Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ vom 15.09.2011; abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_306/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuern/Koerperschaftssteuer_Umwandlungssteuerrecht/001__a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, zuletzt geprüft am: 28.03.2012
- BMF* (2010a): Schreiben vom 12.03.2010 IV C6 – S 2133/09/10001: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Abs. 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 15. Mai 2009, in: BStBl. I, S. 239-242
- BMF* (2010b): Schreiben vom 11.03.2010 IV C 3 – S 2221/09/10004: Einkommenssteuerliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, in: BStBl. I, S. 227-238
- BMF* (2009a): Erlass vom 20.08.2009 IV A 4 – S 1450 – 08/10001 bzgl. des Schreibens Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO 2000; Festlegung neuer Merkmale zum 01. Januar 2010, in: BStBl. I, S. 749.

- BMF* (2009b): Schreiben vom 08. Mai 2009 IV C 6 – S 2139-b/07/10002: Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I, S. 1912), in: BStBl. I, S. 633-641
- BMF* (2008): Schreiben vom 11. August 2008 IV C 6 – S 2290-a/07/10001: Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne gem. § 34a EStG, in: BStBl. I, S. 838-845
- BMF* (2007): Schreiben vom 12. Januar 2007 IV B 2 – S 2296-a/2/07: Steuerermäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 35 EStG, in: BStBl. I, S. 108-111
- BMWi Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie* (2007): Der Mittelstand in der Bundesrepublik Deutschland: Eine volkswirtschaftliche Bestandsaufnahme, Berlin
- BRH* (2012): Bericht nach § 99 BHO vom 17. Januar 2012 über den Vollzug der Steuergesetze insbesondere im Arbeitnehmerbereich, abrufbar unter: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Deutscher Bundestag* (2011): Verlustverrechnung und Mindestbesteuerung in der Unternehmensbesteuerung vom 03.02.2011, in: BT-Drs. 17/4653
- Deutscher Bundestag* (2006): Höhe und Struktur der überperiodischen Verlustverrechnung bei Unternehmen vom 18. Dezember 2006, in: BT-Drs. 16/3942
- DSGV* (2012a): Diagnose Mittelstand 2 Deutscher Mittelstand – stabil auch in schwierigen Zeiten, abrufbar unter: <http://www.dsgv.de/de/sparkassen-finanzzgruppe/downloads.html>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- DSGV* (2012b): Statistischer Anhang zur Diagnose Mittelstand 2012, Deutscher Mittelstand – stabil auch in schwierigen Zeiten, abrufbar unter: <http://www.dsgv.de/de/sparkassen-finanzzgruppe/downloads.html>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2012): Definition der Familienunternehmen im engeren Sinn. Online verfügbar unter <http://www.ifm-bonn.org/index.php?id=68>, zuletzt geprüft am 28.03.2012

- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2011a): Eigenkapitalausstattung kleiner und mittlerer Unternehmen. Online verfügbar unter <http://www.ifm-bonn.org/index.php?id=537>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2011b): Branchenstruktur von KMU 2009 in Deutschland. Online verfügbar unter <http://www.ifm-bonn.org/index.php?utid=672&id=101>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2011c): Vergleich der KMU-Anteile an Anzahl der Unternehmen, Umsatz und Beschäftigten in Deutschland 2009 nach Abgrenzung des IfM Bonn und der EU-Kommission. Online verfügbar unter <http://www.ifm-bonn.org/index.php?id=1018>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2011d): Unternehmensbestand laut Unternehmensregister für alle Wirtschaftsbereiche, Statistisches Bundesamt, Sonderauswertung des Unternehmensregisters 2004 bis 2009 im Auftrag des IfM Bonn. Online verfügbar unter http://www.ifm-bonn.org/assets/documents/Untreg_Unt_KMU_2004-2009.pdf, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2011e): Beschäftigung in Unternehmen laut Unternehmensregister für alle Wirtschaftsbereiche, Statistisches Bundesamt, Sonderauswertung des Unternehmensregisters 2004-2009 im Auftrag des IfM Bonn. Online verfügbar unter http://www.ifm-bonn.org/assets/documents/Untreg_Bsch_KMU_2004-2009.pdf, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2011f): Unternehmen nach Rechtsform und Umsatzgrößenklassen laut Umsatzsteuerstatistik 2009. Online verfügbar unter http://www.ifm-bonn.org/assets/documents/Unt_RF_2000-2009.pdf, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2006): Anteil der Familienunternehmen in Deutschland 2006. Online verfügbar unter: <http://www.ifm-bonn.org/index.php?id=906>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Institut für Mittelstandsforschung Bonn* (Hrsg.) (2002): KMU-Definition des IfM Bonn seit dem 1.1.2002, Online verfügbar unter: <http://www.ifm-bonn.org/index.php?id=89>, zuletzt geprüft am 28.03.2012
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (2006): Bericht der Kommission über die Umsetzung der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 06. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen. Herausgegeben von Kommission der Europäischen Gemeinschaften. Brüssel, Az. K(2003) 1422; 2003/361/EG, in: Amtsblatt der Europäischen Union L124, S. 36-41

Locke, Stefan (2009): Klartext im Paragraphendschungel, in: Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung vom 26.07.2009, Nr. 30, S. 41

Plattner, Dankwart; Plankensteiner, Dirk (2006): Unternehmensbefragung 2006 - Unternehmensfinanzierung: Banken entdecken den Mittelstand neu. Kreditzugang für kleine Unternehmen bleibt schwierig, herausgegeben von der KfW-Bankengruppe, abrufbar unter: http://www.kfw.de/kfw/de/I/II/Download_Center/Online_Bibliothek_Suchergebnis.jsp?id=1332941021898, zuletzt geprüft am 28.03.2012

Statistisches Bundesamt (2012a): Kleinstunternehmen überwiegen, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/STATmagazin/UnternehmenGewerbeInsolvenzen/2008_08/2008_8KMU.html?nn=50670, zuletzt geprüft am 28.03.2012

Statistisches Bundesamt (2012b): Unternehmen nach zusammengefassten Rechtsformen, abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/UnternehmenHandwerk/Unternehmensregister/Tabellen/UnternehmenRechtsformenWZ2008.html?nn=50674>, zuletzt geprüft am 28.03.2012

Statistisches Bundesamt (2012c): Sechs von zehn Beschäftigten in kleinen und mittleren Unternehmen tätig, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/STATmagazin/UnternehmenGewerbeInsolvenzen/2008_08/2008_8KMU.html?nn=50670, Wiesbaden 2011, zuletzt geprüft am 28.03.2012

Statistisches Bundesamt (2011): Anteile kleiner und mittlerer Unternehmen an ausgewählten Merkmalen 2009, abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/UnternehmenHandwerk/KleineMittlereUnternehmenMittelstand/Tabellen/Insgesamthtml?nn=50670>, Wiesbaden 2011, zuletzt geprüft am 28.03.2012

Rechtsprechungsverzeichnis

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

BVerfG (2010): Beschluss vom 27.01.2010, Az. 2 BvR 2185/04, BFH/NV 2010, S. 793-803

BVerfG (1991): Beschluss vom 27.12.1991, Az. 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, S. 212-215

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFH (2009): Beschluss vom 13. Oktober 2009, Az. VIII B 62/09, BStBl. II 2010, S. 180-182

BFH (2008a): Urteil vom 23. April 2008, Az. X R 32/06, BStBl. II 2009, S. 7-11

BFH (2008b): Beschluss vom 08. April 2008, Az. X B 239/07, BFH/NV 2008, S. 1153 f.

BFH (2007): Urteil vom 23. August 2007, Az. VR 14/05, BStBl. II 2008, S. 165-168

BFH (2006): Urteil vom 27. September 2006, Az. X R 25/04, DStR 2007, S. 387-390

BFH (1951): Gutachten vom 25. Januar 1951, Az. ID 4/50 S, BStBl. III 1951, S. 68-72

Anhang

Anhang A: Liste der Industrie- und Handelskammern in NRW

Kammer	Sitz
IHK Aachen	Aachen
IHK Arnsberg >Geschäftsstelle Lippstadt	Arnsberg Lippstadt
IHK Ostwestfalen > Zweigstelle Paderborn und Höxter	Bielefeld Paderborn
IHK Mittleres Ruhrgebiet	Bochum
IHK Bonn/Rhein-Sieg	Bonn
IHK Dortmund	Dortmund
IHK Düsseldorf	Düsseldorf
IHK Essen	Essen
IHK Köln >Zweigstelle Leverkusen/Rhein-Berg >Zweigstelle Oberberg >Zweigstelle Rhein-Erft	Köln Leverkusen Gummersbach Bergheim
IHK Lippe	Detmold
IHK Mittlerer Niederrhein	Krefeld
IHK Nord Westfalen in Münster >Zweigstelle Gelsenkirchen >Zweigstelle Bocholt	Münster Gelsenkirchen Bocholt
IHK Siegen >Geschäftsstelle Olpe	Siegen Olpe
IHK Wuppertal-Solingen-Remscheid >Geschäftsstelle Solingen >Geschäftsstelle Remscheid	Wuppertal Solingen Remscheid
Niederrheinische IHK >Zweigstelle Wesel >Zweigstelle Kleve	Duisburg Wesel Kleve
Südwestfälische IHK >Geschäftsstelle Iserlohn >Geschäftsstelle Lüdenscheid >Geschäftsstelle Schwelm	Hagen Iserlohn Lüdenscheid Schwelm

Anhang B: Fragebogen

UNIVERSITÄT
DUISBURG
ESSEN

MERCATOR
SCHOOL OF MANAGEMENT

FRAGEBOGEN

zum Forschungsprojekt

Einflussfaktoren der Anwendung einer Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen

Eine empirische Analyse über die Berücksichtigung von
Steuern bei der unternehmerischen Planung

Mercator School of Management
Department of Accounting and Finance
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Volker Breithecker, StB
Dipl.-Kff. Britta Marcinek

WICHTIGER HINWEIS

Die Beantwortung des Fragebogens dauert **maximal 20 Minuten**. Damit eine aussagekräftige Auswertung Ihrer Angaben möglich ist, möchten wir Sie bitten, **jede Frage zu beantworten**. Auch wenn Sie das Gefühl haben, dass einige Fragen für Sie nicht relevant sind, ist für das Forschungsvorhaben jede beantwortete Frage ein bedeutsamer Erkenntnisgewinn.

Die Teilnahme an der Befragung ist **freiwillig**. Die Antworten werden **anonym** ausgewertet und lassen somit keine Rückschlüsse auf einzelne Personen oder Unternehmen zu.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung:

TELEFON +49 (0)203-379-2639 · **EMAIL** britta.marcinek@uni-due.de

A DARSTELLUNG DES UNTERNEHMENS

1. In welcher **Rechtsform** wird Ihr Unternehmen geführt?

- ☐ Einzelunternehmer ☐ GbR ☐ OHG ☐ KG
☐ GmbH & Co. KG ☐ GmbH ☐ andere Rechtsform (bitte angeben): _____

2. Handelt es sich um ein **eigentümergeführtes Unternehmen** (d. h. Entscheidungsbefugnis und unternehmerisches Risiko liegen in einer Hand) oder um ein **fremdgeführtes Unternehmen** (d. h. Entscheidungsbefugnis und unternehmerisches Risiko liegen nicht in einer Hand)?

- ☐ eigentümergeführtes Unternehmen ☐ fremdgeführtes Unternehmen

3. Ist ein anderes Unternehmen am Eigenkapital Ihres Unternehmens **beteiligt**?

- ☐ Ja zu _____ % ☐ Nein

4. In welchem **Wirtschaftszweig** ist das Unternehmen tätig?

- ☐ Industrie ☐ Handel ☐ Dienstleistungen ☐ Hotel- u. Gastgewerbe ☐ Tourismus ☐ Verkehr/Logistik

5. Wie viele **Mitarbeiter** sind in Ihrem Unternehmen **beschäftigt**? (Auszubildene werden nicht berücksichtigt!)

- ☐ bis 3 ☐ bis 6 ☐ bis 9 ☐ bis 25 ☐ bis 49 ☐ bis 100 ☐ bis 249 ☐ über 249

6. Wie hoch war der **Umsatz** in den folgenden Geschäftsjahren?

- | | bis 200.000 € | bis 500.000 € | bis 2 Mio € | bis 10 Mio € | bis 25 Mio € | bis 50 Mio € | über 50 Mio € |
|------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 2009 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 2010 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

7. Wie hoch war die **Bilanzsumme** in den folgenden Geschäftsjahren?

- | | bis
200.000 € | bis
500.000 € | bis
2 Mio € | bis
10 Mio € | bis
43 Mio € | über
43 Mio € | Keine Angabe
(Einnahmen-Überschuss-
Rechnung) |
|------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|---|
| 2009 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 2010 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

8. Welche **Position** nehmen Sie in Ihrem Unternehmen ein? (Mehrfachnennungen möglich)

- ☐ Eigentümer ☐ Geschäftsführer ☐ Unternehmensbereichsleiter/Hauptabteilungsleiter ☐ Abteilungsleiter
☐ Gruppenleiter ☐ sonstige Position

9. Wie viele Jahre **Berufserfahrung** haben Sie in dieser Position?

- ☐ bis 10 Jahre ☐ 10 bis 20 Jahre ☐ 20 bis 30 Jahre ☐ über 30 Jahre

10. Bitte geben Sie Ihren **höchsten Bildungsabschluss** an.

- ☐ Promotion ☐ abgeschlossenes Studium ☐ Meisterprüfung ☐ Lehre/Berufsfachschule
☐ Abitur ☐ Fachhochschulreife ☐ Realschulabschluss ☐ Hauptschule/9.Klasse
☐ sonstiger Abschluss (bitte angeben) _____

11. Bitte geben Sie die **Fachrichtung** Ihres Bildungsabschlusses an.

- ☐ kaufmännisch **und** technisch ☐ kaufmännisch
☐ technisch ☐ sonstige Fachrichtungen (bitte angeben): _____

12. Wie alt sind Sie?

_____ Jahre

13. Nehmen Sie bitte zu folgenden Aussagen Stellung: (Tragen Sie dazu die Zahl in das Feld neben der Aussage ein)

1 = stimme zu; 2 = stimme eher zu; 3 = stimme weniger zu; 4 = stimme nicht zu; 5 = kann ich nicht beurteilen	Zahl
Das deutsche Steuersystem ist aufgrund des Umfangs der Vorschriften unübersichtlich.	
Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig.	
Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen.	
Das Steuerrecht umfasst zu viele unterschiedliche Regelungen für den gleichen Sachverhalt.	
Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphendschlingel.	
Die jährliche Steuererklärung ist für mich ein Buch mit sieben Siegeln.	
Das Steuerrecht bräuchte ein „Mindesthaltbarkeitsdatum“, um Planungssicherheit zu geben.	
Das Steuerrecht umfasst zu viele wechselseitige Abhängigkeiten einzelner Vorschriften.	

B BERÜCKSICHTIGUNG VON STEUERN BEI IHREN UNTERNEHMERISCHEN ENTSCHEIDUNGEN

14. Bitte kreuzen Sie an, welche **Zielgrößen** von Ihrer Unternehmung angestrebt werden. Bitte bringen Sie dann **Ihre Auswahl** in eine Rangfolge (1 = wichtigstes Ziel, 2 = zweitwichtigstes Ziel usw.). Kreuzen Sie bitte auch an, ob es sich bei den angestrebten Zielgrößen um Zieldefinitionen **unter Berücksichtigung von Steuern** handelt.

Ziel	Angestrebte Zielgröße	Rang	Ziel nach Steuern
Gewinn	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>
Wettbewerbsfähigkeit	<input type="radio"/>		
Marktanteil	<input type="radio"/>		
Umsatz	<input type="radio"/>		
Angebotsqualität	<input type="radio"/>		
Umweltfreundlichkeit der Produkte	<input type="radio"/>		
Öffentliches Ansehen	<input type="radio"/>		
Soziale Verantwortung	<input type="radio"/>		
Rentabilität	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>
Liquidität	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>
Sonstiges (bitte angeben):	<input type="radio"/>		<input type="radio"/>

15. Welche Ziele werden bei der **Gestaltung der Steuerlast** verfolgt? Falls Sie mehrere Ziele verfolgen, geben Sie bitte die Rangfolge ihrer Wichtigkeit an (1 = wichtigstes Ziel, 2 = zweitwichtigstes Ziel usw.)

Ziel	Angestrebtes Ziel	Rang
Sicherung des Wohlverhaltens der Finanzverwaltung	<input type="radio"/>	
Inanspruchnahme möglichst vieler Steuervergünstigungen	<input type="radio"/>	
Steuerliche Risikominimierung	<input type="radio"/>	
Steuerbarwertminimierung	<input type="radio"/>	
Nettoergebnismaximierung	<input type="radio"/>	
Ausweis eines bestimmten Steuerbilanzgewinns	<input type="radio"/>	
Sonstiges (bitte angeben):	<input type="radio"/>	

16. Von wem werden die **steuerlichen Aufgaben** Ihres Unternehmens wahrgenommen?

- ☐ Intern vom Eigentümer/Mitarbeiter des Unternehmens
☐ Externe steuerliche Berater
☐ Sowohl intern als auch extern

weiter mit Frage 22
weiter mit Frage 17
weiter mit Frage 17

Anhang

17. Wann bzw. wie häufig findet der Informationsaustausch mit Ihrem Steuerberater statt?
Bitte geben Sie nur für eine Antwortmöglichkeit die Häufigkeit in Zeiteinheiten an.

	Zeitabstände/Intervall
Regelmäßig.	
Immer bei wichtigen Entscheidungen.	
Treffen von Fall zu Fall.	
Bei Erreichen einer vorgegebenen Grenze (z.B. Investition über einen bestimmten Betrag).	
Wenn steuerliche Fragen durch die Entscheidung angesprochen werden.	

18. Wie häufig wird bei diesen Treffen über steuerliche Fragen innerhalb der angegebenen Tätigkeitsfelder gesprochen?

Entscheidungen nach Tätigkeitsfeldern	sehr oft	häufig	manchmal	selten	fast nie
Rechtsformplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Standortplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investitionsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Finanzierungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gewinnermittlungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unternehmensnachfolgeplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19. Wie häufig kommt es vor, dass Sie Ihren Steuerberater aufgrund eigener Überlegungen explizit um steuerlichen Rat bei Entscheidungen in den betrachteten Tätigkeitsfeldern fragen?

Entscheidungen nach Tätigkeitsfeldern	immer	häufig	manchmal	selten	fast nie
Rechtsformplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Standortplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investitionsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Finanzierungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gewinnermittlungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unternehmensnachfolgeplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20. Aus welchen Gründen werden Bereiche an einen externen Steuerberater ausgegliedert?
(Tragen Sie dazu die Zahl in das Feld neben der Aussage ein.)

Grund	1 = stimme zu; 2 = stimme eher zu; 3 = stimme weniger zu; 4 = stimme nicht zu	Zahl
Die Fremdvergabe führt zu einer Kosten- und Zeitersparnis.		
Das deutsche Steuerrecht ist zu kompliziert, um steuerliche Aufgaben selbst auszuführen.		
Durch einen qualifizierten Steuerberater ist gewährleistet, dass steuerliche Aufgaben fachlich ordnungsgemäß und zeitgemäß durchgeführt werden.		
Es besteht kein Interesse sich mit steuerlichen Aufgaben auseinanderzusetzen.		
Der Steuerberater haftet für Fehler.		
Mein Steuerberater macht mich gezielt auf mögliche Gestaltungsalternativen aufmerksam.		
Mein Steuerberater bespricht mit mir die betriebswirtschaftlichen Auswertungen.		

21. Finden bei der Gewinnermittlung (bei Erstellung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder zwischen Bilanzstichtag und Fertigstellung des Jahresabschlusses) Besprechungen zwischen Ihnen und Ihrem Steuerberater statt, in denen Aspekte zur Gestaltung des Gewinns erörtert werden?

☐ immer
 ☐ häufig
 ☐ manchmal
 ☐ selten
 ☐ fast nie

Anhang

22. Wie hoch sind Ihre **jährlichen Kosten** für die Erledigung steuerlicher Aufgaben?

- ☐ 0 € bis 5.000 €
 ☐ 5.000 € bis 15.000 €
 ☐ 15.000 € bis 30.000 €
 ☐ 30.000 € bis 45.000 €
 ☐ über 45.000 €

23. Wie häufig informieren Sie sich über folgende **Medien**, um sich mit steuerlichen Thematiken auseinanderzusetzen?

Ich erhalte Informationen...	sehr oft	häufig	manchmal	selten	fast nie
durch die Teilnahme an Fachtagungen/Seminaren zum Steuerrecht	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
aus Steuerfachzeitschriften	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
aus Wirtschaftsmagazinen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
aus der Tagespresse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
von Finanzbehörden	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
von Verbänden	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
von Bankinstituten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
durch Mandantenrundschriften	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
aus Kommentaren zum Steuerrecht	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

24. Wie häufig sollten Ihrer Meinung nach steuerliche Auswirkungen in der **unternehmerischen Planung** berücksichtigt werden?

- ☐ sehr oft
 ☐ häufig
 ☐ manchmal
 ☐ selten
 ☐ fast nie

25. Bitte kreuzen Sie an, bei welchen Entscheidungen in den genannten Tätigkeitsfeldern Sie eine Berücksichtigung von Steuern als **besonders wichtig** empfinden. Bitte bringen Sie dann **Ihre Auswahl** in der folgenden Spalte in eine Rangfolge (1 = wichtig, 2 = zweitwichtig usw.).

	Entscheidung	Rang
Rechtsformplanung	<input type="radio"/>	
Standortplanung	<input type="radio"/>	
Investitionsplanung	<input type="radio"/>	
Finanzierungsplanung	<input type="radio"/>	
Gewinnermittlungsplanung	<input type="radio"/>	
Unternehmensnachfolgeplanung	<input type="radio"/>	

26. Wie häufig kommt es vor, dass Entscheidungen in den betrachteten Tätigkeitsfeldern aus **steuerlichen Gründen** getroffen werden?

Entscheidungen nach Tätigkeitsfeldern	immer	häufig	manchmal	selten	fast nie
Rechtsformplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Standortplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investitionsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Finanzierungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gewinnermittlungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unternehmensnachfolgeplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

27. Wie häufig kommt es vor, dass für die Entscheidungen in den betrachteten Tätigkeitsfeldern **Wirtschaftlichkeitsrechnungen** durchgeführt werden?

Entscheidungen nach Tätigkeitsfeldern	immer	häufig	manchmal	selten	fast nie
Rechtsformplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Standortplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investitionsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Finanzierungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gewinnermittlungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unternehmensnachfolgeplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

28. Wie häufig kommt es vor, dass **Steuern** für Entscheidungen in den betrachteten Tätigkeitsfeldern in Wirtschaftlichkeitsrechnungen **einbezogen** werden?

Entscheidungen nach Tätigkeitsfeldern	immer	häufig	manchmal	selten	fast nie
Rechtsformplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Standortplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investitionsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Finanzierungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gewinnermittlungsplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Unternehmensnachfolgeplanung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

29. Wie häufig stellen Sie in Ihrem Unternehmen einen **Steuerzahlungsplan** (d.h. eine terminierte Erfassung von steuerlichen Abschluss- und Vorauszahlungen zur Sicherung der Liquidität) **auf**?

☐ sehr oft ☐ häufig ☐ manchmal ☐ selten ☐ fast nie

C KONKRETE AUSGESTALTUNG UNTERNEHMERISCHER ENTSCHEIDUNGEN

30. Bitte kreuzen Sie an, welche Aspekte für Sie bei der Wahl Ihrer Unternehmens**rechtsform** bedeutsam waren. Bitte bringen Sie dann **Ihre Auswahl** in der folgenden Spalte in eine Rangfolge (1 = wichtigster, 2 = zweitwichtigster usw.).

Aspekte	Aspekt ist bedeutsam	Rang
Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals	<input type="radio"/>	
Haftungsmodalitäten	<input type="radio"/>	
Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse	<input type="radio"/>	
Finanzierungsmöglichkeiten	<input type="radio"/>	
Steuerbelastung	<input type="radio"/>	
Image der Rechtsform	<input type="radio"/>	
Möglichkeiten der Entnahme	<input type="radio"/>	
Gewinn-/Verlustbeteiligung	<input type="radio"/>	
Bilanzierungs- und Publizitätspflichten	<input type="radio"/>	

31. Bitte kreuzen Sie an, welche Aspekte Sie bei der Wahl Ihres Unternehmens**standortes** berücksichtigt haben. Bitte bringen Sie dann **Ihre Auswahl** in der folgenden Spalte in eine Rangfolge (1 = wichtigstes Ziel, 2 = zweitwichtigstes Ziel usw.).

Aspekte	Aspekt wurde berücksichtigt	Rang
Anbindung an das Verkehrsnetz	<input type="radio"/>	
Vorhandene Kaufkraft am Standort	<input type="radio"/>	
Nähe zu Kooperationspartnern am Standort	<input type="radio"/>	
Konkurrenzsituation am Standort	<input type="radio"/>	
Nähe zum Kunden am Standort	<input type="radio"/>	
Nähe zum eigenen Wohnort	<input type="radio"/>	
Qualifikationsniveau potenzieller Mitarbeiter am Standort	<input type="radio"/>	
Lohn- und Gehaltsstrukturen am Standort	<input type="radio"/>	
Gewerbesteuerhebesatz am Standort	<input type="radio"/>	
Miet- und Pachtkosten am Standort	<input type="radio"/>	
Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen am Standort	<input type="radio"/>	
Image des Standorts	<input type="radio"/>	
Freizeitmöglichkeiten in der Region	<input type="radio"/>	

32. Wie lang ist in Ihrem Unternehmen der zeitliche **Planungsrahmen** für Investitions- und Finanzierungsentscheidungen?

☐ 1 Jahr ☐ 2 Jahre ☐ 3 Jahre ☐ 5 Jahre ☐ 10 Jahre ☐ andere Angabe (bitte angeben): _____

Anhang

33. Was sind Ihre **Finanzierungsquellen**?

- ☐ Die Eigenfinanzierung überwiegt.
☐ Zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung besteht ein ausgeglichenes Verhältnis. ☐ Die Fremdfinanzierung überwiegt.

34. Wie hoch ist Ihre **Fremdkapitalquote** [Anteil des Fremdkapitals am Gesamtkapital]?

%

35. Nehmen Sie bitte zu folgenden Aussagen im Bezug auf Ihr Unternehmen Stellung:

Aussage	immer	häufig	manch- mal	selten	fast nie	weiß ich nicht
Es kommt vor, dass eine beabsichtigte betriebliche Investition schon von vornherein aus steuerlichen Gründen unterlassen wird.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Es wurde ein Investitionszuschuss in Anspruch genommen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Es werden Sonderabschreibungen in Anspruch genommen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Es werden Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Es werden erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Es wurde eine steuerfreie Rücklage gebildet.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

36. **Personenunternehmen** können eine steuerliche Begünstigung von nicht entnommenen Gewinnen (Thesaurierungsbegünstigung) in Anspruch nehmen. Ist Ihnen diese Regelung bekannt?

- ☐ Ja ☐ Nein

Wenn ja, haben Sie bereits selbst diese Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen?

- ☐ Ja ☐ Nein ☐ nicht relevant, da kein Personenunternehmen

37. Wie häufig haben Sie sich schon mit dem **Gedanken** der Unternehmensnachfolge auseinandergesetzt?

- ☐ sehr oft ☐ häufig ☐ manchmal ☐ selten ☐ fast nie

38. Wie häufig haben Sie mit Ihrem Steuerberater bereits **Gespräche** über die Unternehmensnachfolge geführt?

- ☐ sehr oft ☐ häufig ☐ manchmal ☐ selten ☐ fast nie

39. Welche der folgenden **Vorkehrungen** sind für den Fall unvorhersehbarer Ereignisse wie z.B. schwere Krankheit, Tod, Ehescheidung etc. in Ihrer Geschäftsführung für eine Unternehmensnachfolge getroffen?

Vorkehrung	abge- schlos- sen/ durchge- führt	in Planung	noch keine Gedan- ken zu gemacht	nicht relevant
Testament	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Erbvertrag	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prüfung von Testament oder Erbvertrag auf Formgültigkeit	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prüfung von Testament und Gesellschaftsvertrag auf Widersprüchlichkeiten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Einmalige Vermögensübertragung auf Angehörige	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mehrfache Vermögensübertragung auf Angehörige	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Geregelte Stellvertretung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Geregelte Nachfolge	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Finanzielle Rücklagen (z.B. für Abfindungen, Erbschaftsteuer etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sonstiges (bitte angeben)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**VIELEN DANK
FÜR IHRE MITHILFE!**

Dipl.-Kff. Britta Marcinek

Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg · Mercator School of Management
Department of Accounting and Finance · Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Lotharstr. 65, LB 222 · 47057 Duisburg · **TELEFON** +49 (0)203-379-2639 · **FAX** +49 (0)203-379-5005
EMAIL britta.marcinek@uni-due.de

Anhang C: Anschreiben



Universität Duisburg-Essen • 47048 Duisburg



Fachbereich Betriebswirtschaft
Department of Accounting and Finance
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Volker Breithecker, StB

Ihr Zeichen
Ihre Nachricht vom
Mein Zeichen
Meine Nachricht vom

Name	Dipl.-Kff. Britta Marcinek
Telefon	(02 03) 3 79 – 2639
Fax	(02 03) 3 79 – 5005
E-Mail	britta.marcinek@uni-due.de
Gebäude	Lotharstr. 65, LB 222, 47057 Duisburg

Datum Duisburg, den 23.05.2011

Forschungsprojekt : Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen

Sehr geehrter Herr,

wie beschäftigen Sie sich als Unternehmer mit der Steuerplanung in Ihrem Unternehmen? Dieser Frage versucht das NRW-weite Forschungsprojekt des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Duisburg-Essen nachzugehen.

Unter Steuerplanung ist dabei die Einbindung von Steuern in unternehmerische Entscheidungen zu verstehen. In Großunternehmen und Konzernen ist die Steuerplanung bereits ein fester Bestandteil der gesamten Unternehmensplanung. Hier hat sich gezeigt, dass eine effektive Steuerplanung für das Unternehmen einen Beitrag zur Gewinnmaximierung leisten kann. Für die Umsetzung der Steuerplanung steht in Großunternehmen oftmals ein eigener Mitarbeiterstab zur Verfügung. Dies sind Ressourcen, über die kleine und mittlere Betriebe im Allgemeinen nicht verfügen.

Warum sollten gerade Sie Zeit in diese Umfrage investieren? Mit der Beantwortung leisten Sie einen Beitrag zur Mittelstandsforschung. Die Untersuchungsergebnisse sollen letztlich die Frage beantworten, ob Steuerreformen bei kleinen und mittleren Unternehmen Wirkung entfalten.

Wir bitten Sie daher, den Fragebogen auszufüllen und in dem beigelegten, bereits frankierten Umschlag bis zum **06. September 2011** zurückzusenden. Alternativ können Sie auch gerne die Fragen online unter <http://udue.de/steuern> beantworten.

Für die Inanspruchnahme Ihrer Zeit und für Ihre Mitarbeit bedanken wir uns bereits im Voraus ganz herzlich. Selbstverständlich stehen wir Ihnen für Rückfragen telefonisch unter **0203/379-2639** oder per E-Mail: britta.marcinek@uni-due.de zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen


Prof. Dr. Volker Breithecker


Dipl.-Kff. Britta Marcinek

Anhang D: Erinnerungsschreiben



Universität Duisburg-Essen • 47048 Duisburg



Fachbereich Betriebswirtschaft
Department of Accounting and Finance
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Volker Breithecker, StB

Ihr Zeichen
Ihre Nachricht vom
Mein Zeichen
Meine Nachricht vom

Name Dipl.-Kff. Britta Marcinek
Telefon (02 03) 3 79 – 2639
Fax (02 03) 3 79 – 5005
E-Mail britta.marcinek@uni-due.de
Gebäude Lotharstr. 65, LB 222, 47057 Duisburg

Datum Duisburg, den 25.07.2011

ERINNERUNG

Forschungsprojekt Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen

Sehr geehrter.....,

am 4. Juli 2011 haben wir Ihnen unseren Fragebogen zum Thema „Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen“ zugesandt. Der Fragebogen ist Teil einer NRW-weiten empirischen Untersuchung und soll Auskünfte über die Integration von Steuern bei der unternehmerischen Planung vermitteln.

Durch Ihre Mithilfe **können auch Sie von dem Ergebnis profitieren**: Denn Aussagen über die Art und Weise und die Häufigkeit der Berücksichtigung von Steuern liefern wertvolle Erkenntnisse für Steuerreformen.

Selbstverständlich ist uns bekannt, dass Zeit in Ihrem Beruf ein knappes und kostbares Gut ist. Dennoch würde es uns freuen, wenn Sie uns den Fragebogen ausgefüllt **bis zum 6. September 2011 zurücksenden**. Alternativ können Sie auch gerne die Fragen online unter <http://udue.de/steuern> beantworten. Der Erfolg des Forschungsprojektes ist von den Daten des Fragebogens abhängig.

Wir versichern Ihnen nochmals, dass die **Befragung anonym** erfolgt und die Daten dieser Untersuchung ausschließlich wissenschaftlichen Zwecken dienen.

Sollten Sie zwischenzeitlich den Fragebogen ausgefüllt und zurückgesandt haben, möchten wir uns an dieser Stelle **herzlich für Ihre Mitarbeit bedanken**.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Volker Breithecker

Dipl.-Kff. Britta Marcinek

Anhang E: Explorative Faktorenanalyse der Anwendung der Steuerplanung

Häufigkeit der Integration von Steuern

Korrelationsmatrix

	Berücksichtigung Steuern	Entscheidung aus steuerl. Gründen: Rechtsformplanung	Entscheidung aus steuerl. Gründen: Standortplanung	Entscheidung aus steuerl. Gründen: Investitionsplanung	Entscheidung aus steuerl. Gründen: Finanzierungsplanung	Entscheidung aus steuerl. Gründen: Gewinnermittlungsplanung	Entscheidung aus steuerl. Gründen: Unternehmensnachfolgeplanung
Berücksichtigung von Steuern	1,000	,287	,276	,419	,420	,407	,234
<u>Entscheidung aus steuerl. Gründen:</u>	,287	1,000	,544	,535	,444	,390	,537
• Rechtsformplanung							
• Standortplanung	,276	,544	1,000	,520	,462	,336	,469
• Investitionsplanung	,419	,535	,520	1,000	,730	,562	,366
• Finanzierungsplanung	,420	,444	,462	,730	1,000	,578	,239
• Gewinnermittlungsplanung	,407	,390	,336	,562	,578	1,000	,325
• Unternehmensnachfolgeplanung	,234	,537	,469	,366	,239	,325	1,000

Korrelation

Anhang

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.	,842
Ungefähres Chi-Quadrat	402,597
Bartlett-Test auf Sphärizität df	21
Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Berücksichtigung von Steuern	1,000	,492
<u>Entscheidung aus steuerl. Gründen:</u>		
• Rechtsformplanung	1,000	,703
• Standortplanung	1,000	,636
• Investitionsplanung	1,000	,742
• Finanzierungsplanung	1,000	,753
• Gewinnermittlungsplanung	1,000	,621
• Unternehmensnachfolgeplanung	1,000	,722

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	3,637	51,951	51,951	3,637	51,951	51,951	2,523	36,047	36,047
2	1,033	14,750	66,702	1,033	14,750	66,702	2,146	30,654	66,702
3	,691	9,878	76,580						
4	,571	8,164	84,744						
5	,437	6,236	90,980						
6	,378	5,398	96,378						
7	,254	3,622	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Berücksichtigung von Steuern	,581	-,392
<u>Entscheidung aus steuerl.</u>		
<u>Gründen:</u>		
• Rechtsformplanung	,746	,382
• Standortplanung	,719	,344
• Investitionsplanung	,843	
• Finanzierungsplanung	,791	-,358
• Gewinnermittlungsplanung	,720	-,321
• Unternehmensnachfolge- planung	,609	,592

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 2 Komponenten extrahiert

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2
1	,757	,654
2	-,654	,757

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Berücksichtigung von Steuern	,696	
<u>Entscheidung aus steuerl. Gründen:</u>		
• Rechtsformplanung	,315	,777
• Standortplanung	,320	,730
• Investitionsplanung	,755	,415
• Finanzierungsplanung	,832	
• Gewinnermittlungsplanung	,755	
• Unternehmensnachfolgeplanung		,846

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 3 Iterationen konvergiert.

Tiefe der Integration von Steuern

RECHTSFORMWAHL

Korrelationsmatrix

	Höhe des aufzubrin- genden Ei- genkapitals	Haftungs- modalitäten	Geschäft- sführungs- u. Vertre- tungsbefug- nisse	Finanzie- rungsmögl.	Steuerbe- lastung	Image der Rechts- form	Möglich- keiten der Entnahme	Gewinn-/ Verlust- beteiligung	Bilanzie- rungs- und Publizitäts- pflichten
Höhe des aufzubringen- den Eigenkapitals	1,000	,034	,345	,174	,123	,180	-,005	,143	,165
Haftungsmodalitäten	,034	1,000	,146	,113	,145	,219	-,012	,152	,095
Geschäftsführungs- u. Vertretungsbefugnisse	,345	,146	1,000	,195	,164	,286	,146	,283	,132
Finanzierungsmögl.	,174	,113	,195	1,000	,361	,250	,197	,281	,279
Steuerbelastung	,123	,145	,164	,361	1,000	,046	,389	,249	,479
Image der Rechtsform	,180	,219	,286	,250	,046	1,000	,173	,253	,168
Möglichkeiten der Ent- nahme	-,005	-,012	,146	,197	,389	,173	1,000	,313	,522
Gewinn-/ Verlustbeteili- gung	,143	,152	,283	,281	,249	,253	,313	1,000	,337
Bilanzierungs- und Pub- lizitätspflichten	,165	,095	,132	,279	,479	,168	,522	,337	1,000

Korrelation

Anhang

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,722
	Ungefähres Chi-Quadrat	256,383
Bartlett-Test auf Sphärizität	df	36
	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals	1,000	,383
Haftungsmodalitäten	1,000	,193
Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse	1,000	,526
Finanzierungsmöglichkeiten	1,000	,354
Steuerbelastung	1,000	,558
Image der Rechtsform	1,000	,436
Möglichkeiten der Entnahme	1,000	,616
Gewinn-/Verlustbeteiligung	1,000	,406
Bilanzierungs- und Publizitätspflichten	1,000	,656

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Anhang

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	2,764	30,709	30,709	2,764	30,709	30,709	2,292	25,469	25,469
2	1,363	15,144	45,854	1,363	15,144	45,854	1,835	20,384	45,854
3	1,012	11,245	57,099						
4	,875	9,722	66,820						
5	,786	8,730	75,550						
6	,701	7,787	83,337						
7	,633	7,037	90,375						
8	,455	5,053	95,428						
9	,412	4,572	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals	,373	,493
Haftungsmodalitäten		,331
Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse	,506	,520
Finanzierungsmöglichkeiten	,594	
Steuerbelastung	,649	-,370
Image der Rechtsform	,476	,458
Möglichkeiten der Entnahme	,618	-,484
Gewinn-/Verlustbeteiligung	,635	
Bilanzierungs- und Publizitätspflichten	,708	-,394

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 2 Komponenten extrahiert

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2
1	,814	,580
2	-,580	,814

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals		,618
Haftungsmodalitäten		,437
Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse		,717
Finanzierungsmöglichkeiten	,460	,378
Steuerbelastung	,743	
Image der Rechtsform		,649
Möglichkeiten der Entnahme	,784	
Gewinn-/Verlustbeteiligung	,487	,411
Bilanzierungs- und Publizitätspflichten	,805	

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 3 Iterationen konvergiert.

STANDORTWAHL

Korrelationsmatrix

	Anbind. an Ver- kehrsnetz	vorh. Kaufkraft	Nähe zu Koop.- partnern	Konkurrenzsitua- tion	Nähe zum Kun- den	Nähe z. e. Woh- nort	Qualifikationsn. pot. MA	Lohn- u. Ge- haltsstr.	Gewerbesteuer- hebesatz	Miet- u. Pacht- kosten	Umweltsch.- u. Sicherheitsaufl.	Image d. Stan- dorts	Freizeitmögl.
Anbindung an Verkehrsnetz	1,000	,181	,333	,181	,115	-,035	,107	,135	,220	,289	,230	,254	,283
vorh. Kaufkraft	,181	1,000	,206	,608	,314	,057	,228	,208	,324	,102	,424	,400	,330
Nähe zu Kooperationspartnern	,333	,206	1,000	,241	,312	,046	,198	,218	,283	,244	,403	,195	,296
Konkurrenzsituation	,181	,608	,241	1,000	,254	,057	,300	,208	,367	,164	,424	,516	,376
Nähe zum Kd.	,115	,314	,312	,254	1,000	-,010	,033	,004	,140	,096	,179	,178	,096
Nähe z. e. Wohnort	-,035	,057	,046	,057	-,010	1,000	-,051	-,043	,093	,149	,149	,129	,171
Qualifikationsniveau pot. MA	,107	,228	,198	,300	,033	-,051	1,000	,692	,379	,219	,458	,253	,352
Lohn- u. Gehaltsstr.	,135	,208	,218	,208	,004	-,043	,692	1,000	,439	,275	,476	,344	,370
GewSt-hebesatz	,220	,324	,283	,367	,140	,093	,379	,439	1,000	,255	,607	,356	,349
Miet- u. Pachtkosten	,289	,102	,244	,164	,096	,149	,219	,275	,255	1,000	,326	,333	,207
Umweltsch.- u. Sicherheitsaufl.	,230	,424	,403	,424	,179	,149	,458	,476	,607	,326	1,000	,414	,499
Image d. Standorts	,254	,400	,195	,516	,178	,129	,253	,344	,356	,333	,414	1,000	,365
Freizeitmöglichkeiten	,283	,330	,296	,376	,096	,171	,352	,370	,349	,207	,499	,365	1,000

Korrelation

Anhang

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,812
Bartlett-Test auf Sphärizität	Ungefähres Chi-Quadrat	669,042
	df	78
	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Anbindung an das Verkehrsnetz	1,000	,571
vorhandene Kaufkraft	1,000	,711
Nähe zu Kooperationspartnern	1,000	,577
Konkurrenzsituation	1,000	,709
Nähe zum Kunden	1,000	,553
Nähe zum eigenen Wohnort	1,000	,804
Qualifikationsniveau potenzieller Mitarbeiter	1,000	,740
Lohn- und Gehaltsstrukturen	1,000	,779
Gewerbesteuerhebesatz	1,000	,499
Miet- und Pachtkosten	1,000	,532
Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen	1,000	,652
Image des Standorts	1,000	,502
Freizeitmöglichkeiten	1,000	,463

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	4,359	33,530	33,530	4,359	33,530	33,530	2,737	21,056	21,056
2	1,434	11,034	44,564	1,434	11,034	44,564	2,347	18,050	39,106
3	1,178	9,059	53,623	1,178	9,059	53,623	1,768	13,596	52,702
4	1,121	8,627	62,250	1,121	8,627	62,250	1,241	9,547	62,250
5	,890	6,845	69,095						
6	,801	6,161	75,255						
7	,658	5,060	80,315						
8	,546	4,202	84,518						
9	,525	4,040	88,557						
10	,508	3,911	92,468						
11	,399	3,065	95,534						
12	,332	2,556	98,090						
13	,248	1,910	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente			
	1	2	3	4
Anbindung an das Verkehrsnetz	,420		,511	-,322
vorhandene Kaufkraft	,612	,402	-,416	
Nähe zu Kooperationspartnern	,519		,380	-,345
Konkurrenzsituation	,665	,341	-,376	
Nähe zum Kunden	,315	,584		-,330
Nähe zum eigenen Wohnort			,307	,817
Qualifikationsniveau potenzieller Mitarbeiter	,612	-,552		
Lohn- und Gehaltsstrukturen	,636	-,594		
Gewerbesteuerhebesatz	,690			
Miet- und Pachtkosten	,468		,549	
Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen	,798			
Image des Standorts	,660			
Freizeitmöglichkeiten	,657			

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 4 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente			
	1	2	3	4
Anbindung an das Verkehrsnetz			,747	
vorhandene Kaufkraft		,824		
Nähe zu Kooperationspartnern			,709	
Konkurrenzsituation		,798		
Nähe zum Kunden		,567	,376	
Nähe zum eigenen Wohnort				,890
Qualifikationsniveau potenzieller Mitarbeiter	,845			
Lohn- und Gehaltsstrukturen	,874			
Gewerbesteuerhebesatz	,568	,320		
Miet- und Pachtkosten			,562	,361
Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen	,601	,397		
Image des Standorts	,334	,518		
Freizeitmöglichkeiten	,461	,330		

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 6 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2	3	4
1	,669	,579	,429	,184
2	-,728	,636	,250	,065
3	-,150	-,508	,755	,385
4	-,020	,053	-,428	,902

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

BEGÜNSTIGUNGEN

Korrelationsmatrix

	Es wurde ein Investitionszuschuss in Anspruch genommen.	Es werden Sonderabschreibungen in Anspruch genommen.	Es werden Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen.	Es werden erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen.
Es wurde ein Investitionszuschuss in Anspruch genommen.	1,000	,321	,348	,185
Es werden Sonderabschreibungen in Anspruch genommen.	,321	1,000	,403	,574
Es werden Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen.	,348	,403	1,000	,451
Es werden erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen.	,185	,574	,451	1,000

Korrelation

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,672
Bartlett-Test auf Sphärizität	Ungefähres Chi-Quadrat df	138,824 6
	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Es wurde ein Investitionszuschuss in Anspruch genommen.	1,000	,328
Es werden Sonderabschreibungen in Anspruch genommen.	1,000	,651
Es werden Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen.	1,000	,570
Es werden erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen.	1,000	,631

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	2,163	54,063	54,063	2,163	54,063	54,063
2	,850	22,244	75,307			
3	,597	14,931	90,238			
4	,390	9,762	100,000			

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente
	1
Es wurde ein Investitionszuschuss in Anspruch genommen.	,573
Es werden Sonderabschreibungen in Anspruch genommen.	,807
Es werden Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen.	,755
Es werden erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen.	,783

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 2 Komponenten extrahiert

UNTERNEHMENSNACHFOLGE

Korrelationsmatrix

	Gedan- ken z. Ufolge	Steuerbe- rater Ufolge	Testa- ment	Erbver- trag	Prüfung auf Formgül- tigkeit	Prüfung v Wider- sprüch- lichkei- ten	Einmali- ge VÜ auf An- gehörige	Mehrfa- che VÜ auf An- gehörige	geregelte Stellvert- retung	geregelte Nach- folge	fin. Rück- lagen
Gedanken z. Ufolge	1,000	,825	,394	,371	,404	,352	,228	,145	,298	,443	,231
Steuerberater Ufolge	,825	1,000	,354	,413	,409	,375	,229	,046	,319	,404	,207
Testament	,394	,354	1,000	,519	,619	,584	,402	,308	,223	,254	,404
Erbvertrag	,371	,413	,519	1,000	,535	,499	,345	,431	,272	,329	,458
Prüfung auf Form- gültigkeit	,404	,409	,619	,535	1,000	,861	,305	,418	,277	,253	,423
Prüfung auf Wider- sprüchlichkeiten	,352	,375	,584	,499	,861	1,000	,241	,333	,394	,333	,396
Einmalige VÜ. auf Ang.	,228	,229	,402	,345	,305	,241	1,000	,613	,124	,215	,378
Mehrfache VÜ. auf Ang.	,145	,046	,308	,431	,418	,333	,613	1,000	,161	,246	,394
geregelte Stellvertr.	,298	,319	,223	,272	,277	,394	,124	,161	1,000	,637	,310
geregelte Nachfolge	,443	,404	,254	,329	,253	,333	,215	,246	,637	1,000	,247
fin. Rücklagen	,231	,207	,404	,458	,423	,396	,378	,394	,310	,247	1,000

Korrelation

Anhang

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.	,761
Ungefähres Chi-Quadrat	847,876
Bartlett-Test auf Sphärizität df	55
Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Gedanken z. Ufolge	1,000	,722
Steuerberater Ufolge	1,000	,765
Testament	1,000	,641
Erbvertrag	1,000	,561
Prüfung auf Formgültigkeit	1,000	,793
Prüfung auf Widersprüchlichkeiten	1,000	,686
Einmalige VÜ auf Angehörige	1,000	,564
Mehrfache VÜ auf Angehörige	1,000	,731
geregelte Stellvertretung	1,000	,698
geregelte Nachfolge	1,000	,795
fin. Rücklagen	1,000	,487

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	4,742	43,107	43,107	4,742	43,107	43,107	3,083	28,026	28,026
2	1,571	14,278	57,385	1,571	14,278	57,385	2,350	21,366	49,392
3	1,130	10,275	67,661	1,130	10,275	67,661	2,010	18,269	67,661
4	1,002	9,112	76,772						
5	,647	5,880	82,653						
6	,524	4,766	87,419						
7	,493	4,482	91,901						
8	,348	3,166	95,066						
9	,286	2,603	97,669						
10	,140	1,271	98,939						
11	,117	1,061	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente		
	1	2	3
Gedanken z. Ufolge	,653	,519	
Steuerberater Ufolge	,641	,558	
Testament	,726		
Erbvertrag	,733		
Prüfung auf Formgültigkeit	,798		-,363
Prüfung auf Widersprüchlichkeiten	,777		
Einmalige VÜ auf Angehörige	,543	-,450	
Mehrfache VÜ auf Angehörige	,550	-,571	,318
geregelte Stellvertretung	,536	,370	,524
geregelte Nachfolge	,583	,408	,538
fin. Rücklagen	,612		

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 3 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente		
	1	2	3
Gedanken z. Ufolge	,663		,519
Steuerberater Ufolge	,691		,508
Testament	,705	,379	
Erbvertrag	,566	,454	
Prüfung auf Formgültigkeit	,803	,384	
Prüfung Widersprüchlichkeiten	,744	,341	
Einmalige VÜ auf Angehörige		,725	
Mehrfache VÜ auf Angehörige		,845	
geregelte Stellvertretung			,802
geregelte Nachfolge			,856
fin. Rücklagen		,604	

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 9 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2	3
1	,733	,518	,440
2	,148	-,753	,641
3	-,663	,405	,629

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

Ziele der Unternehmung**Korrelationsmatrix**

	Gewinn	Gewinn nach Steuern	Wettbewerbsfähigkeit	Marktanteil	Umsatz	Angebotsqualität	Umweltfreundlichkeit der Prod.	Öffentliches Ansehen	Soziale Verantwortung	Rentabilität	Liquidität	Wohlverhalten d. Finanzverw.	Inanspruchn. Steuerverg.	Steuerliche Risikominimierung	Steuerbarwertminimierung	Nettoergebnismaximierung	Ausweis best. StB-Gewinn
Gewinn	1,000	-,101	-,087	,103	,047	-,054	,037	,020	-,007	,022	,059	,109	,118	-,001	,066	,125	-,102
Gewinn nach Steuern	-,101	1,000	-,013	,003	,031	,052	-,069	-,036	-,069	-,093	-,225	-,054	-,077	-,067	,107	,017	,052
Wettbewerbsfähigkeit	-,087	-,013	1,000	,282	,285	,193	,248	,256	,214	,092	,285	,126	,012	,222	,214	,194	,191
Marktanteil	,103	,003	,282	1,000	,350	,232	,387	,417	,226	,119	,123	,184	,206	,013	,225	,143	,196
Umsatz	,047	,031	,285	,350	1,000	,118	,302	,168	,101	,018	,233	-,014	,052	,036	,176	,129	,191
Angebotsqualität	-,054	,052	,193	,232	,118	1,000	,285	,310	,293	,078	-,039	,189	-,062	,087	,059	,043	,093
Umweltfreundl. d. Produkte	,037	-,069	,248	,387	,302	,285	1,000	,485	,416	,177	,132	,178	,070	,196	,304	,263	,205
Öffentliches Ansehen	,020	-,036	,256	,417	,168	,310	,485	1,000	,331	,066	,150	,230	,138	,129	,285	,100	,155
Soziale Verantwortung	-,007	-,069	,214	,226	,101	,293	,416	,331	1,000	,135	,104	,169	,046	,229	,204	,131	,080
Rentabilität	,022	-,093	,092	,119	,018	,078	,177	,066	,135	1,000	,353	,054	,062	,083	,027	,202	,143
Liquidität	,059	-,225	,285	,123	,233	-,039	,132	,150	,104	,353	1,000	,063	,138	,163	,101	,223	,095
Wohlverhalten der Finanzverw.	,109	-,054	,126	,184	-,014	,189	,178	,230	,169	,054	,063	1,000	,041	,205	,275	-,040	,298
Inanspruchn. Steuerverg.	,118	-,077	,012	,206	,052	-,062	,070	,138	,046	,062	,138	,041	1,000	,177	,232	,011	,070
Steuerliche Risikomin.	-,001	-,067	,222	,013	,036	,087	,196	,129	,229	,083	,163	,205	,177	1,000	,247	,141	,141
Steuerbarwertminimierung	,066	,107	,214	,225	,176	,059	,304	,285	,204	,027	,101	,275	,232	,247	1,000	,034	,340
Nettoergebnismaximierung	,125	,017	,194	,143	,129	,043	,263	,100	,131	,202	,223	-,040	,011	,141	,034	1,000	-,046
Ausweis best. StB-Gewinn	-,102	,052	,191	,196	,191	,093	,205	,155	,080	,143	,095	,298	,070	,141	,340	-,046	1,000

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,733
Ungefähres Chi-Quadrat	455,113	
Bartlett-Test auf Sphärizität	df	136
Signifikanz nach Bartlett		,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Gewinn	1,000	,129
Gewinn nach Steuern	1,000	,395
Wettbewerbsfähigkeit	1,000	,364
Marktanteil	1,000	,481
Umsatz	1,000	,602
Angebotsqualität	1,000	,544
Umweltfreundlichkeit der Produkte	1,000	,566
Öffentliches Ansehen	1,000	,489
Soziale Verantwortung	1,000	,520
Rentabilität	1,000	,344
Liquidität	1,000	,585
Sicherung des Wohlverhaltens der Finanzverwaltung	1,000	,500
Inanspruchnahme möglichst vieler Steuervergünstigungen	1,000	,375
Steuerliche Risikominimierung	1,000	,367
Steuerbarwertminimierung	1,000	,578
Nettoergebnismaximierung	1,000	,403
Ausweis eines bestimmten Steuerbilanzgewinns	1,000	,431

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	3,515	20,674	20,674	3,515	20,674	20,674	2,192	12,897	12,897
2	1,557	9,159	29,833	1,557	9,159	29,833	1,933	11,373	24,270
3	1,374	8,081	37,914	1,374	8,081	37,914	1,853	10,899	35,169
4	1,228	7,226	45,140	1,228	7,226	45,140	1,695	9,971	45,140
5	1,216	7,155	52,295						
6	1,040	6,119	58,414						
7	,976	5,744	64,157						
8	,918	5,397	69,555						
9	,771	4,536	74,091						
10	,710	4,175	78,266						
11	,670	3,938	82,204						
12	,601	3,536	85,741						
13	,565	3,323	89,063						
14	,541	3,181	92,244						
15	,499	2,936	95,180						
16	,440	2,589	97,769						
17	,379	2,231	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente			
	1	2	3	4
Gewinn				
Gewinn nach Steuern		-,460		,397
Wettbewerbsfähigkeit	,549			
Marktanteil	,619			
Umsatz	,453			,585
Angebotsqualität	,418	-,347	-,385	-,317
Umweltfreundl. d. Produkte	,713			
Öffentliches Ansehen	,654			
Soziale Verantwortung	,549			-,423
Rentabilität	,304	,477		
Liquidität	,394	,644		
Sicherung des Wohlv. der Finanzv.	,410		,409	-,301
Inanspruchnahme mögl. vieler			,505	
Steuervergünstig.				
St. Risikominimierung	,394		,348	
Steuerbarwertmin.	,535		,444	
Nettoergebnismax.	,316	,450	-,314	
Ausweis eines best. StB-Gewinn.	,427		,355	

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 4 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente			
	1	2	3	4
Gewinn				,318
Gewinn nach Steuern				-,568
Wettbewerbsfähigkeit		,499		
Marktanteil	,307	,581		
Umsatz		,773		
Angebotsqualität	,709			
Umweltfreundl. d. Produkte	,606	,390		
Öffentliches Ansehen	,586			
Soziale Verantwortung	,695			
Rentabilität				,554
Liquidität		,335		,682
Sicherung des Wohlv. der Finanzv.	,364		,578	
Inanspruchnahme mögl. vieler			,500	
Steuervergünstig.				
St. Risikominimierung			,417	,339
Steuerbarwertmin.			,707	
Nettoergebnismax.		,368		,430
Ausweis eines best. StB-Gewinn			,593	

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 7 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2	3	4
1	,631	,546	,466	,293
2	-,307	,117	-,286	,900
3	-,387	-,358	,831	,178
4	-,598	,748	,102	-,269

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

Anhang F: Faktorenanalysen zweiter Ordnung

TIEFE DER INTEGRATION VON STEUERN

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,704
	Ungefähres Chi-Quadrat	244,821
Bartlett-Test auf Sphärizität	df	45
	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Rechtsformspezifische Belastungen	1,000	,538
Gesellschaftsrechtliche Rechtsformwahl- kriterien	1,000	,563
Produktionsbezogene Standortaspekte	1,000	,688
Absatzbezogene Standortaspekte	1,000	,489
Geografische Rahmenbedingungen	1,000	,444
Wohnort	1,000	,735
Investitionsplanung unter Steuereinfluss	1,000	,368
Allgemeine u. juristische Maßnahmen zur Ufolge	1,000	,719
Erbschaft- und Schenkungsteuerliche Maßnahmen	1,000	,560
Maßnahmen zur Ufolge bzgl. laufen- der Geschäftstätigkeit	1,000	,487

Extraktionsmethode: Hauptkomponenten-
analyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	2,834	29,339	28,339	2,834	28,339	28,339	2,477	24,765	24,765
2	1,598	15,981	44,321	1,598	15,981	44,321	1,939	19,387	44,152
3	1,159	11,595	55,915	1,159	11,595	55,915	1,176	11,763	55,915
4	,964	9,638	65,553						
5	,834	8,341	73,893						
6	,690	6,898	80,792						
7	,594	5,942	86,733						
8	,503	5,034	91,767						
9	,429	4,289	96,056						
10	,394	3,944	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente		
	1	2	3
Rechtsformspezifische Belastungen	,587		-,333
Gesellschaftsrechtliche Rechtsformwahlkriterien	,635		3,60
Produktionsbezogene Standortaspekte	,695	-,412	
Absatzbezogene Standortaspekte	,645		
Geografische Rahmenbedingungen	,601		
Wohnort			,838
Investitionsplanung unter Steuereinfluss	,438		-,366
Allgemeine u. juristische Maßnahmen zur Ufolge	,476	,693	
Erbschaft- und Schenkungst. Maßnahmen	,454	,583	
Maßnahmen zur Ufolge bzgl. laufender Geschäftstätigkeit	,426	,543	

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 3 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente		
	1	2	3
Rechtsformspezifische Belastungen	,688		
Gesellschaftsrechtliche Rechtsformwahlkriterien	,581		,429
Produktionsbezogene Standortaspekte	,825		
Absatzbezogene Standortaspekte	,663		
Geografische Rahmenbedingungen	,655		
Wohnort			,854
Investitionsplanung unter Steuereinfluss	,311	,389	-,346
Allgemeine u. juristische Maßnahmen zur Ufolge		,843	
Erbschaft- und Schenkungst. Maßnahmen		,739	
Maßnahmen zur Ufolge bzgl. laufender Geschäftstätigkeit		,682	

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 5 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2	3
1	,846	,525	,086
2	-,517	,850	-,100
3	-,126	,040	,991

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

ZIELE DER UNTERNEHMUNG

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,648
Ungefähres Chi-Quadrat		53,839
Bartlett-Test auf Sphärizität	df	6
Signifikanz nach Bartlett		,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Markenimage	1,000	,580
Betriebliche Kennzahlen	1,000	,536
Steuerliche Unternehmensziele	1,000	,450
Finanzielle Unternehmensziele	1,000	,153

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	1,719	42,966	42,966	1,719	42,966	42,966
2	,932	23,297	66,263			
3	,745	18,614	84,877			
4	,605	15,123	100,000			

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

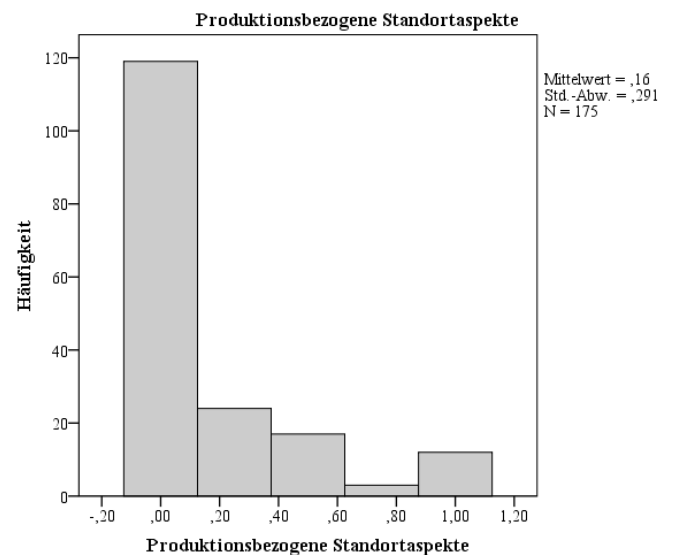
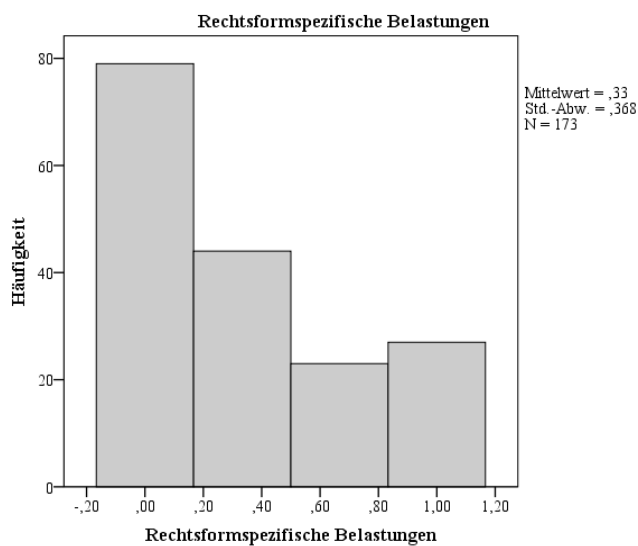
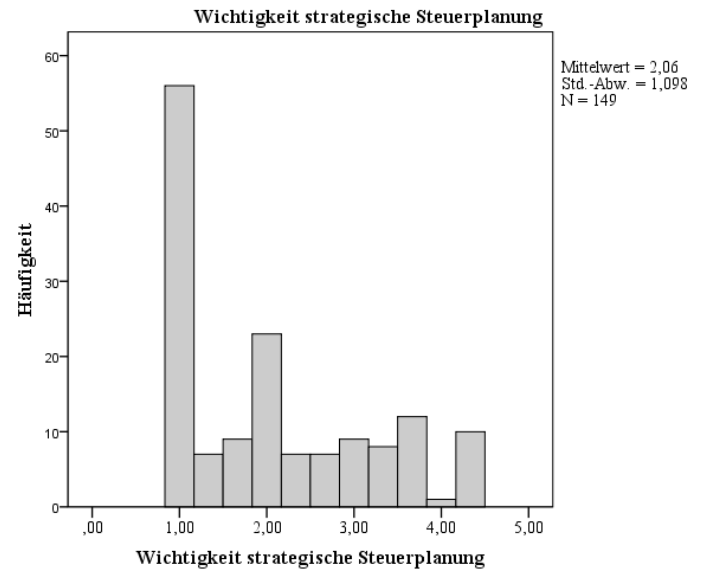
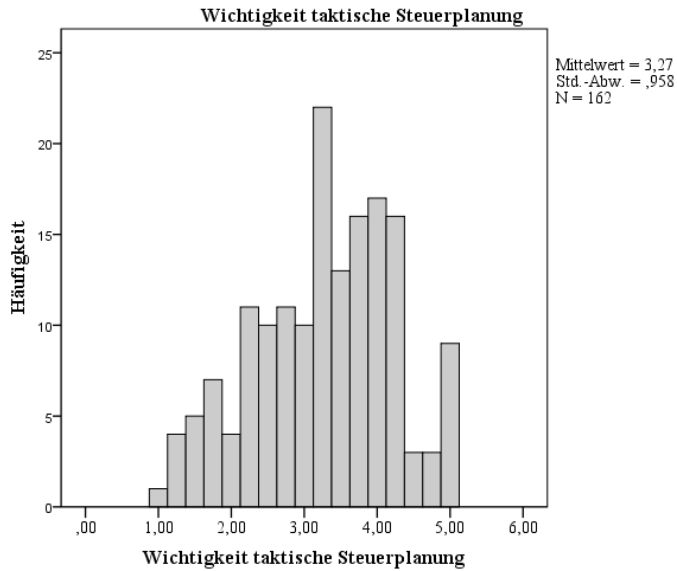
Komponentenmatrix^a

	Komponente
	1
Markenimage	,761
Betriebliche Kennzahlen	,732
Steuerliche Unternehmensziele	,671
Finanzielle Unternehmensziele	,392

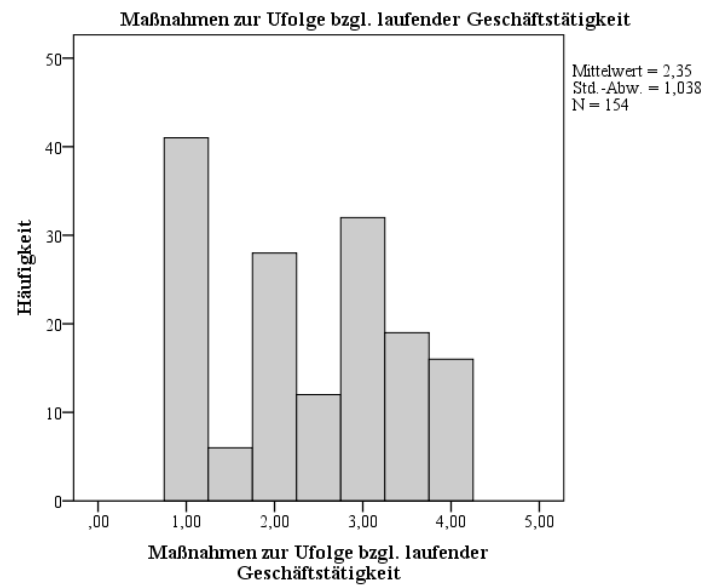
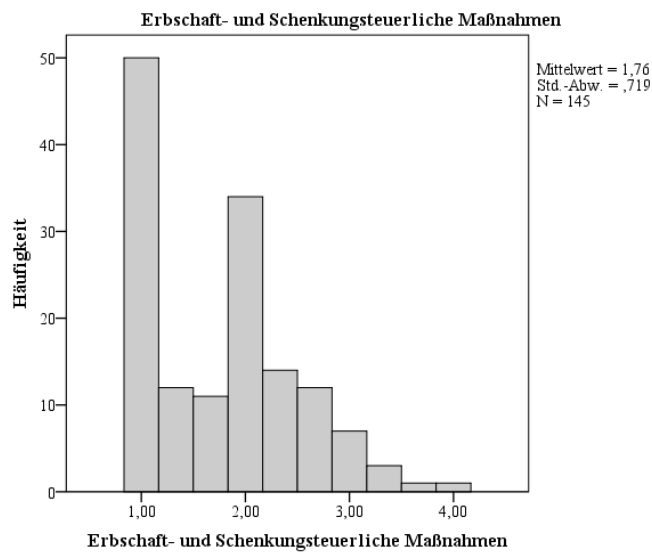
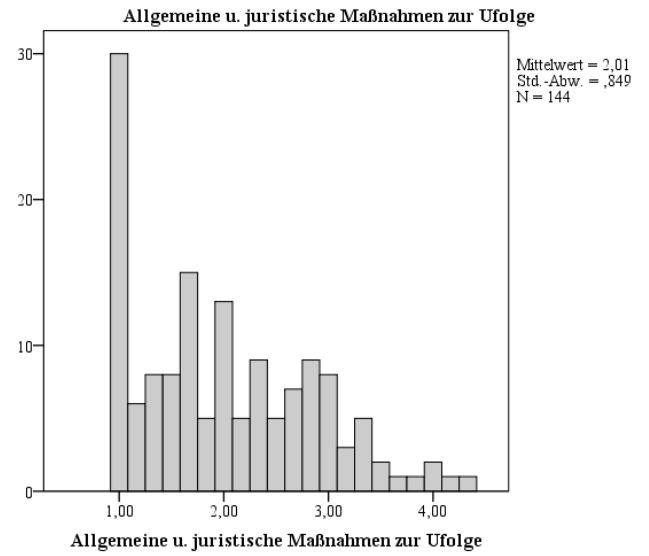
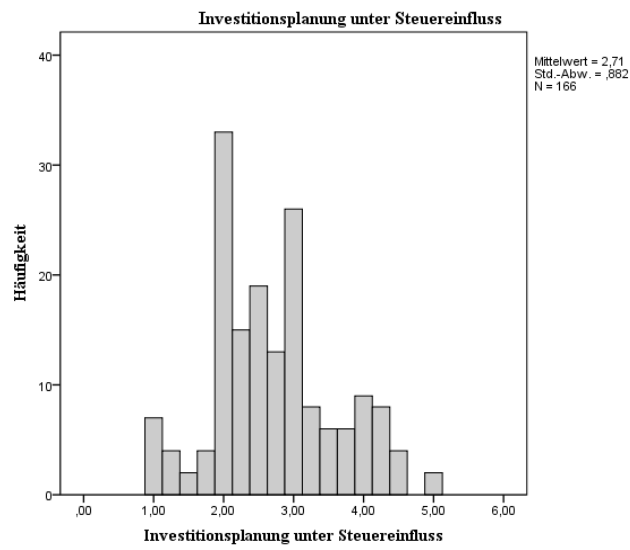
Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 1 Komponenten extrahiert

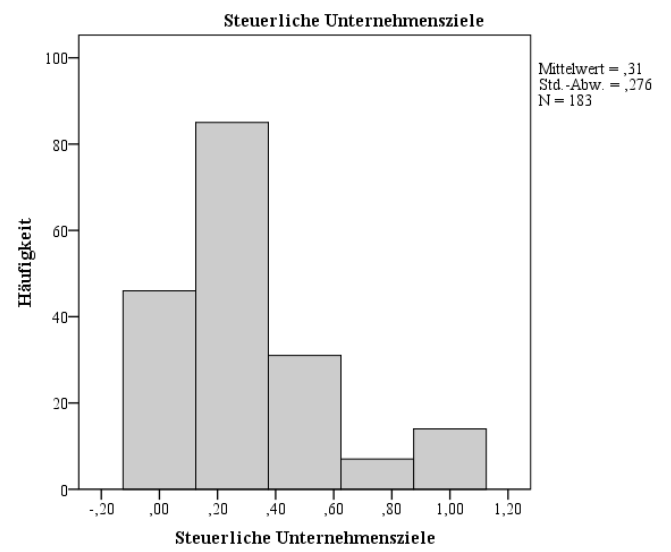
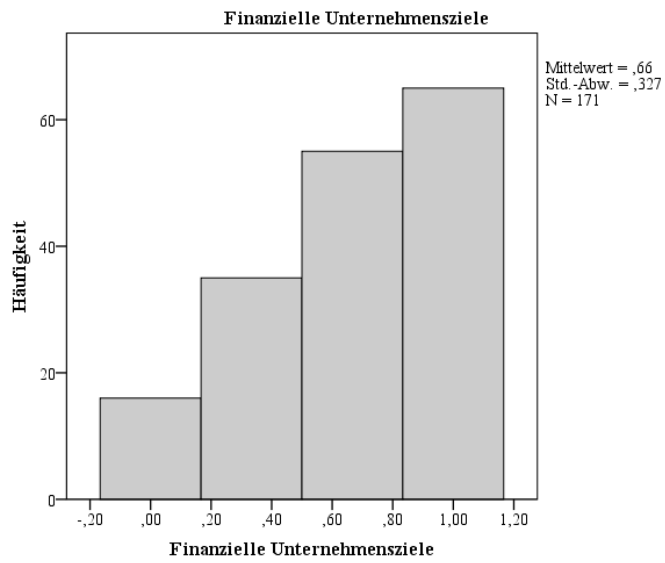
Anhang G: Verteilung der Faktoren zur Anwendung der Steuerplanung



Anhang



Anhang



Anhang H: Explorative Faktorenanalyse der Einflussfaktoren

BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHER HINTERGRUND

Korrelationsmatrix

	Berufserfahrung	Bildungsabschluss	durch Teiln. an Fachtag./Seminaren	aus Steuerfachzeitschriften	aus Wirtschaftsmagazinen	aus der Tagespresse	von Finanzbehörden	von Verbänden	von Bankinstituten	durch Mandantenrundschriften	aus Kommentaren zum Steuerrecht
Berufserfahrung	1,000	,029	-,020	-,007	,125	,169	-,125	,004	,100	,171	-,023
Bildungsabschluss	,029	1,000	,032	,084	,157	,020	,076	,172	-,097	,082	-,077
durch Teiln. an Fachtag./ Seminaren zum Steuerrecht	-,020	,032	1,000	,673	,363	,217	,366	,489	,062	,112	,490
aus Steuerfachzeitschriften	-,007	,084	,673	1,000	,576	,290	,478	,522	,130	,260	,619
aus Wirtschaftsmagazinen	,125	,157	,363	,576	1,000	,474	,438	,494	,229	,337	,424
aus der Tagespresse	,169	,020	,217	,290	,474	1,000	,282	,212	,327	,335	,377
von Finanzbehörden	-,125	,076	,366	,478	,438	,282	1,000	,475	,344	,213	,534
von Verbänden	,004	,172	,489	,522	,494	,212	,475	1,000	,333	,364	,448
von Bankinstituten	,100	-,097	,062	,130	,229	,327	,344	,333	1,000	,308	,208
durch Mandantenrundschriften	,171	,082	,112	,260	,337	,335	,213	,364	,308	1,000	,350
aus Kommentaren zum Steuerrecht	-,023	-,077	,490	,619	,424	,377	,534	,448	,208	,350	1,000

Korrelation

Anhang

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,789
Ungefähres Chi-Quadrat		593,794
Bartlett-Test auf Sphä- rizität	df	55
Signifikanz nach Bartlett		,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Berufserfahrung	1,000	,487
Bildungsabschluss	1,000	,743
durch die Teiln. an Fachtag./ Se- minaren zum Steuerrecht	1,000	,628
aus Steuerfachzeitschriften	1,000	,747
aus Wirtschaftsmagazinen	1,000	,612
aus der Tagespresse	1,000	,507
von Finanzbehörden	1,000	,547
von Verbänden	1,000	,572
von Bankinstituten	1,000	,584
durch Mandantenrundschriften	1,000	,498
aus Kommentaren zum Steuerrecht	1,000	,651

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	4,034	36,675	36,675	4,034	36,675	36,675	3,484	31,672	31,672
2	1,405	12,773	49,449	1,405	12,773	49,449	1,954	17,768	49,440
3	1,138	10,343	59,792	1,138	10,343	59,792	1,139	10,352	59,792
4	,975	8,863	68,654						
5	,757	6,881	75,535						
6	,705	6,411	81,946						
7	,541	4,922	86,868						
8	,505	4,590	91,458						
9	,372	3,381	94,839						
10	,339	3,078	97,917						
11	,229	2,083	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente		
	1	2	3
Berufserfahrung		,618	,319
Bildungsabschluss			,853
durch Teiln. an Fachtag./ Se- minaren zum Steuerrecht	,662	-,434	
aus Steuerfachzeitschriften	,801	-,316	
aus Wirtschaftsmagazinen	,745		
aus der Tagespresse	,559	,437	
von Finanzbehörden	,701		
von Verbänden	,742		
von Bankinstituten	,428	,501	-,387
durch Mandantenrundschriften	,514	,478	
aus Komm. zum Steuerrecht	,762		

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 3 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente		
	1	2	3
Berufserfahrung		,594	
Bildungsabschluss			,855
durch Teiln. an Fachtag./ Seminaren zum Steuerrecht	,785		
aus Steuerfachzeitschriften	,854		
aus Wirtschaftsmagazinen	,607	,445	
aus der Tagespresse		,641	
von Finanzbehörden	,699		
von Verbänden	,695		
von Bankinstituten		,622	-,412
durch Mandantenrundschriften		,663	
aus Komm. zum Steuerrecht	,749		

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 4 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2	3
1	,889	,457	,006
2	-,456	,888	-,057
3	-,031	,048	,998

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

INFORMATIONSBASIS

Korrelationsmatrix

	Wirtschaftlichkeitsrechnun- gen im Bereich: Rechtsformplanung	Standortplanung	Investitionsplanung	Finanzierungsplanung	Gewinnermittlungsplanung	Unternehmensnachfolge- planung	Wirtschaftlichkeitsrechnun- gen mit Steuern bei der: Rechtsformplanung	Standortplanung	Investitionsplanung	Finanzierungsplanung	Gewinnermittlungsplanung	Unternehmensnachfolgepla- nung	Steuerzahlungsplan	Planungsrahmen	FK-Quote
Korrelation	<u>Wirtschaftlichkeitsrechnun- gen im Bereich:</u>														
• Rechtsformplanung	1,000	,568	,592	,554	,491	,660	,845	,540	,541	,496	,480	,588	,448	,176	,265
• Standortplanung	,568	1,000	,599	,546	,411	,456	,502	,691	,445	,384	,336	,403	,386	,116	,136
• Investitionsplanung	,592	,599	1,000	,866	,778	,461	,555	,507	,796	,691	,658	,401	,486	,085	,113
• Finanzierungsplanung	,554	,546	,866	1,000	,844	,359	,488	,500	,761	,757	,674	,326	,524	,105	,085
• Gewinnermittlungs- planung	,491	,411	,778	,844	1,000	,406	,443	,397	,696	,626	,746	,373	,434	,118	,049
• Unternehmensnachfol- geplanung	,660	,456	,461	,359	,406	1,000	,626	,412	,410	,259	,378	,844	,268	,242	,215

	Wirtschaftlichkeitsrechnun- gen im Bereich: Rechtsformplanung	Standortplanung	Investitionsplanung	Finanzierungsplanung	Gewinnermittlungsplanung	Unternehmensnachfolge- planung	Wirtschaftlichkeitsrechnun- gen mit Steuern bei der: Rechtsformplanung	Standortplanung	Investitionsplanung	Finanzierungsplanung	Gewinnermittlungsplanung	Unternehmensnachfolgepla- nung	Steuerzahlungsplan	Planungsrahmen	FK-Quote	
Korrelationen	Wirtschaftlichkeitsrechnun- gen mit Steuern bei der: • Rechtsformplanung	,845	,502	,555	,488	,443	,626	1,000	,650	,551	,528	,554	,633	,415	,246	,303
	• Standortplanung	,540	,691	,507	,500	,397	,412	,650	1,000	,571	,562	,435	,417	,385	,165	,268
	• Investitionsplanung	,541	,445	,796	,761	,696	,410	,551	,571	1,000	,876	,758	,399	,500	,113	,186
	• Finanzierungsplanung	,496	,384	,691	,757	,626	,259	,528	,562	,876	1,000	,737	,289	,531	,092	,189
	• Gewinnermittlungs- planung	,480	,336	,658	,674	,746	,378	,554	,435	,758	,737	1,000	,425	,397	,122	,094
	• Unternehmensnachfol- geplanung	,588	,403	,401	,326	,373	,844	,633	,417	,399	,289	,425	1,000	,303	,167	,188
	Steuerzahlungsplan	,448	,386	,486	,524	,434	,268	,415	,385	,500	,531	,397	,303	1,000	,108	,143
	Planungsrahmen	,176	,116	,085	,105	,118	,242	,246	,165	,113	,092	,122	,167	,108	1,000	,112
	FK-Quote	,265	,136	,113	,085	,049	,215	,303	,268	,186	,189	,094	,188	,143	,112	1,000

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,843
Ungefähres Chi-Quadrat		1680,425
Bartlett-Test auf	df	105
Sphärizität	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
<u>Wirtschaftlichkeitsrechnungen</u> <u>im Bereich:</u>		
• Rechtsformplanung	1,000	,742
• Standortplanung	1,000	,482
• Investitionsplanung	1,000	,807
• Finanzierungsplanung	1,000	,852
• Gewinnermittlungsplanung	1,000	,737
• Unternehmensnachfolgeplanung	1,000	,747
<u>Wirtschaftlichkeitsrechnungen</u> <u>mit Steuern bei der:</u>		
• Rechtsformplanung	1,000	,774
• Standortplanung	1,000	,544
• Investitionsplanung	1,000	,821
• Finanzierungsplanung	1,000	,781
• Gewinnermittlungsplanung	1,000	,685
• Unternehmensnachfolgeplanung	1,000	,691
Steuerzahlungsplan	1,000	,387
Planungsrahmen	1,000	,142
FK-Quote (Klassiert)	1,000	,189

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	7,584	50,561	50,561	7,584	50,561	50,561	5,798	38,652	38,652
2	1,795	11,967	62,529	1,795	11,967	62,529	3,582	23,877	62,529
3	1,020	6,798	69,327						
4	,942	6,281	75,608						
5	,852	5,683	81,291						
6	,659	4,395	85,686						
7	,575	3,833	89,518						
8	,462	3,079	92,598						
9	,312	2,081	94,679						
10	,233	1,556	96,235						
11	,167	1,114	97,349						
12	,154	1,025	98,373						
13	,105	,697	99,071						
14	,079	,525	99,596						
15	,061	,404	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
<u>Wirtschaftlichkeitsrechnungen im Bereich:</u>		
• Rechtsformplanung	,793	,337
• Standortplanung	,674	
• Investitionsplanung	,860	
• Finanzierungsplanung	,843	-,377
• Gewinnermittlungsplanung	,785	-,348
• Unternehmensnachfolgeplanung	,653	,567
<u>Wirtschaftlichkeitsrechnungen mit Steuern bei der:</u>		
• Rechtsformplanung	,794	,378
• Standortplanung	,718	
• Investitionsplanung	,856	
• Finanzierungsplanung	,800	-,375
• Gewinnermittlungsplanung	,778	
• Unternehmensnachfolgeplanung	,634	,537
Steuerzahlungsplan	,609	
Planungsrahmen		,309
FK-Quote		,350

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 2 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
<u>Wirtschaftlichkeitsrechnungen im Bereich:</u>		
• Rechtsformplanung	,472	,720
• Standortplanung	,469	,512
• Investitionsplanung	,859	
• Finanzierungsplanung	,910	
• Gewinnermittlungsplanung	,846	
• Unternehmensnachfolgeplanung		,834
<u>Wirtschaftlichkeitsrechnungen mit Steuern bei der:</u>		
• Rechtsformplanung	,451	,755
• Standortplanung	,504	,538
• Investitionsplanung	,877	
• Finanzierungsplanung	,874	
• Gewinnermittlungsplanung	,804	
• Unternehmensnachfolgeplanung		,799
Steuerzahlungsplan	,577	
Planungsrahmen		,376
FK-Quote		,434

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 3 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2
1	,832	,556
2	-,556	,832

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

DELEGATION

	Träger steuerlicher Aufgaben	Häufigkeit Informationsaustausch	steuerliche Fragen: Rechtsformplanung	Standortplanung	Investitionsplanung	Finanzierungsplanung	Gewinnermittlungsplanung	Unternehmensnachfolgeplanung	steuerlicher Rat: Rechtsformplanung	Standortplanung	Investitionsplanung	Finanzierungsplanung	Gewinnermittlungsplanung	Unternehmensnachfolgeplanung	Aufmerksam machen auf Gestaltungsaltern.	Besprechung der BWA	Kosten
Träger steuerlicher Aufgaben	1,000	,075	,232	,241	,071	,146	,197	,189	,192	,224	,100	,120	,224	,185	,085	,041	,280
Häufigkeit Informationsaustausch	,075	1,000	-,122	-,217	-,216	-,255	-,174	-,114	-,139	-,266	-,285	-,308	-,235	-,158	-,221	-,181	-,232
<u>steuerliche Fragen</u>																	
• Rechtsformplanung	,232	-,122	1,000	,499	,366	,310	,371	,464	,732	,481	,392	,385	,447	,496	,072	-,065	,371
• Standortplanung	,241	-,217	,499	1,000	,498	,343	,309	,534	,482	,774	,474	,420	,292	,505	,127	-,001	,385
• Investitionsplanung	,071	-,216	,366	,498	1,000	,580	,422	,363	,365	,428	,696	,479	,342	,326	,181	,206	,207
• Finanzierungsplanung	,146	-,255	,310	,343	,580	1,000	,547	,332	,184	,274	,487	,646	,444	,280	,296	,205	,204
• Gewinnermittlungsplanung	,197	-,174	,371	,309	,422	,547	1,000	,286	,312	,270	,361	,442	,769	,247	,286	,188	,104
• Unternehmensnachfolgeplanung	,189	-,114	,464	,534	,363	,332	,286	1,000	,424	,404	,267	,241	,288	,850	,127	,044	,302

Anhang

steuerlicher Rat																	
• Rechtsform- planung	,192	-,139	,732	,482	,365	,184	,312	,424	1,000	,625	,441	,377	,453	,521	,029	-,067	,356
• Standortplanung	,224	-,266	,481	,774	,428	,274	,270	,404	,625	1,000	,562	,526	,386	,574	,116	-,052	,319
• Investitions- planung	,100	-,285	,392	,474	,696	,487	,361	,267	,441	,562	1,000	,592	,460	,348	,240	,230	,221
• Finanzierungs- planung	,120	-,308	,385	,420	,479	,646	,442	,241	,377	,526	,592	1,000	,567	,335	,304	,184	,295
• Gewinnermitt- lungsplanung	,224	-,235	,447	,292	,342	,444	,769	,288	,453	,386	,460	,567	1,000	,379	,323	,220	,184
• Unternehmens- nachfolgepla- nung	,185	-,158	,496	,505	,326	,280	,247	,850	,521	,574	,348	,335	,379	1,000	,156	-,001	,258
Aufmerksam ma- chen von Gestal- tungsalternativen.	,085	-,221	,072	,127	,181	,296	,286	,127	,029	,116	,240	,304	,323	,156	1,000	,436	,099
Besprechung der BWA	,041	-,181	-,065	-,001	,206	,205	,188	,044	-,067	-,052	,230	,184	,220	-,001	,436	1,000	-,103
Kosten	,280	-,232	,371	,385	,207	,204	,104	,302	,356	,319	,221	,295	,184	,258	,099	-,103	1,000

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,780
Bartlett-Test auf Sphärizität	Ungefähres Chi-Quadrat	1382,175
	df	136
	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Träger steuerlicher Aufgaben	1,000	,435
Häufigkeit Informationsaustausch	1,000	,425
<u>steuerliche Fragen:</u>		
• Rechtsformplanung	1,000	,648
• Standortplanung	1,000	,670
• Investitionsplanung	1,000	,606
• Finanzierungsplanung	1,000	,593
• Gewinnermittlungsplanung	1,000	,752
• Unternehmensnachfolgeplanung	1,000	,790
<u>steuerlicher Rat:</u>		
• Rechtsformplanung	1,000	,664
• Standortplanung	1,000	,713
• Investitionsplanung	1,000	,697
• Finanzierungsplanung	1,000	,671
• Gewinnermittlungsplanung	1,000	,759
• Unternehmensnachfolgeplanung	1,000	,801
Aufmerksam machen von Gestaltungsalternativen.	1,000	,608
Besprechung der BWA	1,000	,632
Kosten	1,000	,290

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	6,337	37,274	37,274	6,337	37,274	37,274	3,666	21,564	21,564
2	2,092	12,305	49,578	2,092	12,305	49,578	3,273	19,255	40,818
3	1,212	7,128	56,706	1,212	7,128	56,706	2,177	12,804	53,622
4	1,112	6,543	63,249	1,112	6,543	63,249	1,637	9,627	63,249
5	1,036	6,097	69,345						
6	,911	5,358	74,704						
7	,820	4,824	79,527						
8	,667	3,926	83,453						
9	,613	3,604	87,058						
10	,512	3,014	90,071						
11	,441	2,592	92,663						
12	,425	2,502	95,165						
13	,252	1,481	96,646						
14	,207	1,215	97,861						
15	,154	,907	98,768						
16	,137	,808	99,576						
17	,072	,424	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente			
	1	2	3	4
Träger steuerlicher Aufgaben	,301		,563	
Häufigkeit Informationsaustausch	-,361		,439	
<u>steuerliche Fragen:</u>				
• Rechtsformplanung	,698	-,330		
• Standortplanung	,736			
• Investitionsplanung	,688			
• Finanzierungsplanung	,645	,404		
• Gewinnermittlungsplanung	,621	,362	,392	
• Unternehmensnachfolgeplanung	,636	-,335		,494
<u>steuerlicher Rat:</u>				
• Rechtsformplanung	,694	-,388		
• Standortplanung	,755			
• Investitionsplanung	,727		-,327	
• Finanzierungsplanung	,727			
• Gewinnermittlungsplanung	,694		,367	
• Unternehmensnachfolgeplanung	,685	-,361		,435
Aufmerksam machen von Gestaltungsalternativen	,333	,534		,426
Besprechung der BWA.		,648		,417
Kosten	,454			

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 4 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente			
	1	2	3	4
Träger steuerlicher Aufgaben	,321		,531	
Häufigkeit Informationsaustausch		-,540		
<u>steuerliche Fragen:</u>				
• Rechtsformplanung	,592		,426	
• Standortplanung	,684	,441		
• Investitionsplanung		,708		
• Finanzierungsplanung		,592	,400	
• Gewinnermittlungsplanung		,351	,765	
• Unternehmensnachfolgeplanung	,844			
<u>steuerlicher Rat:</u>				
• Rechtsformplanung	,618	,312	,330	
• Standortplanung	,648	,514		
• Investitionsplanung		,771		
• Finanzierungsplanung		,703	,353	
• Gewinnermittlungsplanung		,372	,743	
• Unternehmensnachfolgeplanung	,863			
Aufmerksam machen von Gestaltungsalternativen				,735
Besprechung der BWA				,765
Kosten	,478			

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2	3	4
1	,644	,617	,431	,139
2	-,629	,370	,199	,655
3	,065	-,633	,747	,193
4	,431	-,286	-,466	,718

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

ART UND FRISTIGKEIT DER ENTSCHEIDUNG

Korrelationsmatrix

	Wichtigkeit Steuerberück- sichtigung bei der Rechtsform- planung	Wichtigkeit Steuerberück- sichtigung bei der Standort- planung	Wichtigkeit Steuerberück- sichtigung bei der Investiti- onsplanung	Wichtigkeit Steuerberück- sichtigung bei der Finanzie- rungsplanung	Wichtigkeit Steuerberück- sichtigung bei der Gewinner- mittlungspla- nung	Wichtigkeit Steuerberück- sichtigung bei der Unterneh- mensnachfol- geplanung
Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern bei der:						
• Rechtsformplanung	1,000	,378	,061	,026	,010	,400
• Standortplanung	,378	1,000	,299	,238	,166	,421
• Investitionsplanung	,061	,299	1,000	,313	,066	,092
• Finanzierungsplanung	,026	,238	,313	1,000	,077	,056
• Gewinnermittlungsplanung	,010	,166	,066	,077	1,000	,223
• Unternehmensnachfolgeplanung	,400	,421	,092	,056	,223	1,000

Korrelation

Anhang

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,646
Bartlett-Test auf Sphärizität	Ungefähres Chi-Quadrat	131,655
	df	15
	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Wichtigkeit der Berücksichtigung von Steuern bei der	1,000	,589
• Rechtsformplanung		
• Standortplanung	1,000	,643
• Investitionsplanung	1,000	,618
• Finanzierungsplanung	1,000	,631
• Gewinnermittlungsplanung	1,000	,122
• Unternehmensnachfolgeplanung	1,000	,662

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	2,031	33,851	33,851	2,031	33,851	33,851	1,837	30,625	30,625
2	1,233	20,551	54,402	1,233	20,551	54,402	1,427	23,777	54,402
3	,989	16,483	70,885						
4	,686	11,434	82,318						
5	,547	9,120	91,438						
6	,514	8,562	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Wichtigkeit der Steuerberücksichtigung von Steuern bei der:		
• Rechtsformplanung	,610	-,466
• Standortplanung	,802	
• Investitionsplanung	,479	,623
• Finanzierungsplanung	,411	,680
• Gewinnermittlungsplanung	,349	
• Unternehmensnachfolgeplanung	,705	-,407

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 2 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Wichtigkeit der Steuerberücksichtigung von Steuern bei der:		
• Rechtsformplanung	,760	
• Standortplanung	,699	,392
• Investitionsplanung		,778
• Finanzierungsplanung		,794
• Gewinnermittlungsplanung	,309	
• Unternehmensnachfolgeplanung	,814	

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 3 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2
1	,870	,493
2	-,493	,870

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

WAHRNEHMUNG DER KOMPLEXITÄT

Korrelationsmatrix

	Das deutsche Steuersystem ist aufgrund des Umfangs der Vorschriften unübersichtlich	Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig.	Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen.	Das Steuerrecht umfasst zu viele unterschiedliche Regelungen für den gleichen Sachverhalt.	Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphendschungel.	Die jährliche Steuererklärung ist für mich ein Buch mit sieben Siegeln.	Das Steuerrecht bräuchte ein Mindesthaltbarkeitsdatum, um Planungssicherheit zu geben.	Das Steuerrecht umfasst zu viele wechselseitige Abhängigkeiten einzelner Vorschriften.
Das deutsche Steuersystem ist aufgrund des Umfangs der Vorschriften unübersichtlich.	1,000	,192	,510	,296	,600	,294	,281	,305
Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig.	,192	1,000	,160	,284	,193	,163	,186	,155
Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen.	,510	,160	1,000	,306	,473	,369	,187	,195
Das Steuerrecht umfasst zu viele unterschiedliche Regelungen für den gleichen Sachverhalt.	,296	,284	,306	1,000	,405	,205	,324	,515
Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphendschungel.	,600	,193	,473	,405	1,000	,406	,269	,376
Die jährliche Steuererklärung ist für mich ein Buch mit sieben Siegeln.	,294	,163	,369	,205	,406	1,000	,133	,133
Das Steuerrecht bräuchte ein Mindesthaltbarkeitsdatum, um Planungssicherheit zu geben.	,281	,186	,187	,324	,269	,133	1,000	,409
Das Steuerrecht umfasst zu viele wechselseitige Abhängigkeiten einzelner Vorschriften.	,305	,155	,195	,515	,376	,133	,409	1,000

Korrelation

Anhang

KMO- und Bartlett-Test

Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin.		,795
Bartlett-Test auf Sphärizität	Ungefähres Chi-Quadrat	364,221
	df	28
	Signifikanz nach Bartlett	,000

Kommunalitäten

	Anfänglich	Extraktion
Das deutsche Steuersystem ist aufgrund des Umfangs der Vorschriften unübersichtlich.	1,000	,610
Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig.	1,000	,196
Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen.	1,000	,622
Das Steuerrecht umfasst zu viele unterschiedliche Regelungen für den gleichen Sachverhalt.	1,000	,597
Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphenschungel.	1,000	,668
Die jährliche Steuererklärung ist für mich ein Buch mit sieben Siegeln.	1,000	,494
Das Steuerrecht bräuchte ein Mindesthaltbarkeitsdatum, um Planungssicherheit zu geben.	1,000	,507
Das Steuerrecht umfasst zu viele wechselseitige Abhängigkeiten einzelner Vorschriften.	1,000	,661

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Erklärte Gesamtvarianz

Komponente	Anfängliche Eigenwerte			Summen von quadrierten Faktorladungen für Extraktion			Rotierte Summe der quadrierten Ladungen		
	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %	Gesamt	% der Varianz	Kumulierte %
1	3,160	39,503	39,503	3,160	39,503	39,503	2,256	28,200	28,200
2	1,194	14,931	54,434	1,194	14,931	54,434	2,099	26,234	54,434
3	,904	11,305	65,738						
4	,710	8,876	74,615						
5	,695	8,694	83,308						
6	,548	6,854	90,163						
7	,431	5,386	95,549						
8	,356	4,451	100,000						

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Das deutsche Steuersystem ist aufgrund des Umfangs der Vorschriften unübersichtlich.	,732	
Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig.	,403	
Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen.	,663	-,428
Das Steuerrecht umfasst zu viele unterschiedliche Regelungen für den gleichen Sachverhalt.	,673	,379
Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphenschungel.	,785	
Die jährliche Steuererklärung ist für mich ein Buch mit sieben Siegeln.	,526	-,466
Das Steuerrecht bräuchte ein Mindesthaltbarkeitsdatum, um Planungssicherheit zu geben.	,536	,469
Das Steuerrecht umfasst zu viele wechselseitige Abhängigkeiten einzelner Vorschriften.	,623	,522

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

a. 2 Komponenten extrahiert

Rotierte Komponentenmatrix^a

	Komponente	
	1	2
Das deutsche Steuersystem ist aufgrund des Umfangs der Vorschriften unübersichtlich.	,722	
Eine Berücksichtigung von Steuern ist aufgrund der Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts überflüssig.		,407
Das deutsche Steuersystem ist für einen Steuerlaien nicht zu verstehen.	,777	
Das Steuerrecht umfasst zu viele unterschiedliche Regelungen für den gleichen Sachverhalt.		,735
Das deutsche Steuersystem ist ein Paragraphenschungel.	,730	,367
Die jährliche Steuererklärung ist für mich ein Buch mit sieben Siegeln.	,703	
Das Steuerrecht bräuchte ein Mindesthaltbarkeitsdatum, um Planungssicherheit zu geben.		,708
Das Steuerrecht umfasst zu viele wechselseitige Abhängigkeiten einzelner Vorschriften.		,806

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

a. Die Rotation ist in 3 Iterationen konvergiert.

Komponententransformationsmatrix

Komponente	1	2
1	,735	,678
2	-,678	,735

Extraktionsmethode: Hauptkomponentenanalyse.

Rotationsmethode: Varimax mit Kaiser-Normalisierung.

Anhang I: Ergänzende Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen

Variance Inflation Factor, Konditionsindex und F-Statistik

FAK	Integrierte FAK/VAR	VIF	Konditionsindex	F
1	FAK 21	1,694	4,739	54,827***
	FAK 27	1,072	5,941	
	FAK 24	1,827	7,414	
	VAR UM	1,202	7,962	
	FAK 22	1,480	12,330	
	VAR UF	1,251	15,074	
2	FAK 21	1,759	4,682	162,931***
	FAK 22	1,759	6,153	
3	FAK 17	1,123	3,376	10,282***
	FAK 26	1,126	5,297	
	FAK 19	1,026	7,843	
5	FAK 26	1,000	2,900	24,254***
	FAK 29	1,000	8,725	
9	FAK 24	1,230	5,171	10,697***
	FAK 17	1,072	6,521	
	FAK 21	1,176	9,086	
	FAK 19	1,010	12,316	
10	FAK 22	1,464	4,547	34,439***
	VAR UF	1,274	5,521	
	VAR MA	1,248	6,083	
	FAK 18	1,193	6,751	
	FAK 27	1,110	9,187	
	FAK 24	1,422	10,216	
	FAK 19	1,096	12,851	
	VAR BS	1,128	19,069	
11	VAR UF	1,172	5,147	10,738***
	FAK 21	1,215	6,280	
	FAK 17	1,284	9,370	
12	FAK 22	1,015	3,158	18,678***
	VAR MA	1,015	5,005	
15	FAK 26	1,069	3,048	7,394***
	VAR UF	1,069	7,962	

Anhang

FAK	Integrierte FAK/VAR	VIF	Konditions-index	F
16	FAK 17	1,211	5,592	8,723***
	FAK 23	1,211	7,816	

Anhang H zeigt die ergänzenden Ergebnisse der multiplen Regressionsanalysen. Die F-Statistik gibt die Signifikanz des Modells an. Die mit einem *** gekennzeichneten Werte sind auf dem 1 %-Niveau statistisch signifikant.